محاسبة الشركات

الدكتور زهير الحدرب



قال تعالى : (قُلْ لَوْ كَانَ الْبَحْرُ مِدَادًا لِكَلِمَاتِ رَبِّي لَنَفِدَ الْبَحْرُ قَبْلَ أَنْ تَنْفَدَ كَلِـمَاتُ رَبِّي وَلَوْ جِئْنَا بِمِثْلِهِ مَدَدًا (109))

صدق اللـه العظيم

محاسبة الشركات

محاسبة الشركات

الدكتور
زهير الحدرب

الطبعة الأولى
2012 م /1433 هـ



دار البداية ناشرون وموزعون

المملكة الأردنية الهاشمية
رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية
(2009 / 9 / 4088)

657.92
الحدرب ، زهير
محاسبة الشركات / زهير ابراهيم الحدرب . عمان: دار البداية ناشرون وموزعون،2009.
(   ) ص.
ر.أ.: 4088 / 9 / 2009)
الواصفات: / محاسبة الشركات // المحاسبة المالية /
*يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا يعبر هذا المصنف عن رأي دائرة المكتبة الوطنية أو أي جهة حكومية أخرى .



الطبعة الأولى

2012 م /1433 هـ



دار البداية ناشرون وموزعون

عمان - وسط البلد

هاتف: 4640679 6 962+ تلفاكس: 4640597 6 962+

ص.ب 510336 عمان 11151 الأردن

Info.daralbedayah@yahoo.com

مختصون بإنتاج الكتاب الجامعي

ISBN: 978-9957-82-008-4 (ردمك)

الوحدة الأولى

الشركات
النشأة والشخصية

الوحدة الأولى

الشركات، النشأة والشخصية

مقدمة

شمل تطور الفكر المحاسبي جوانب متعددة من المبادئ والفروض ومنها فروض ((الوحدة المحاسبية)) الذي يشمل الشركة وتفسير طبيعتها، وقد تبلور هذا التطور في آراء متعددة ساهمت في توضيح كثير من الجوانب.

وجاءت هذه الآراء نتيجة وجهات نظر ثلاث:

الأولى: فكرة الملكية المشتركة.

الثانية: فكرة الشخصية المعنوية.

الثالثة: فكرة النشاط الاقتصادي الجماعي.

وقد صاحب هذه الآراء نقاش واسع حول الفروض المنطقية والمبادئ العلمية التي تحكم هذه النظريات (أو الآراء)، مما كان له أثر مهم في اختلاف وجهات النظر المتعلقة بمعالجة بعض العمليات. ونوضح فيما يلي هذه الفروض والمبادئ التي تبنى عليها كل نظرية.

أولاً: فكرة الملكية المشتركة

يرى دعاة هذه الفكرة أن الشركة هي مجموعة أشخاص طبيعيين يتفقون على القيام بعمل مشترك لتحقيق أهداف محددة، وعليه فإن شخصية المشروع ما هي إلاّ شخصية الأفراد الذين يملكون المشروع، ومن هنا فإن دعاة هذه الفكرة يعتبرون أن شخصية المنشأة ما هي إلاّ الملكية الجماعية للأفراد الذين قاموا بتكوينها، أي أن أصحاب هذا الرأي يركزون على الملكية الجماعية للأفراد المكونين للمشروع.

وقد سادت هذه الأفكار حقبة من الزمن في قرون سلفت عندما كانت المشروعات الفردية هي السائدة، وعندما كانت المنشآت ترتكز على شخصية أصحابها والثقة المتبادلة فيما بينهم.

ومن المفيد أن نوضح الفروض والأفكار التي تستند عليها هذه الفكرة:

أ- الملكية: إن أصول المنشأة مملوكة ملكية جماعية للأشخاص الطبيعيين المكونين للمنشأة، وليست مملوكة للمنشأة ذاتها، فالشخص الطبيعي فقط هو محل الحق. كما أن هذه الملكية ليست لكل أصحاب الأموال بالمنشأة (أو المشروع)، لأن الممولين فئتان، هما: الملاك (أصحاب المشروع)، والمقرضون والدائنون. والمجموعة الأولى فقط هي التي تربطها بالمنشأة رابطة الملكية، بينما المجموعة الثانية برتبطها رابطة الدائنية.

ب- الإدارة: إن الملاك (أصحاب المشروع) هم الذين يتولون إدارة المشروع، وحتى إذا ما تطلبت الظروف إناطة مهمة الإدارة لفئة متخصصة من غير (أصحاب المشروع)، فإن هذه الفئة المتخصصة تعتبر بمثابة وكيل عن هؤلاء المالكين، وتعمل بناء على الخطط والسياسات التي يعدونها.

جـ- الهدف: إن الهدف الأساسي لأغلب المشاريع هو تحقيق أكبر أرباح ممكنة (بالإضافة إلى أهداف أخرى كالعمل على تحقيق إشباع حاجات المستهلكين وتلبية رغباتهم). وتقوم الإدارة بمهمة رسم السياسات الملائمة لتحقيق هذه الأهداف.

د- العلاقة التعاقدية: العلاقة التعاقدية بين مالكي المشروع هي جوهر أي مشروع، وأن القوانين والأنظمة لا توجد الشركة بل تعطي قوة تنفيذية لهذه العلاقة التعاقدية.

وخلاصة القول أن هذه الفروض تؤيد وجهة نظر دعاة نظرية الملكية المشتركة، إذ ما دامت العلاقة التعاقدية بين المالكين هي جوهر المشروع، وما دام أصحاب المشروع هو الملاك الحقيقيون للموجودات، وهو الذين يرسمون ويخططون أهدافها، وما دام أن الهدف النهائي من المشروع هو تحقيق مصالح أصحابها، فمن المنطقي بالتالي أن تحدد المبادئ والفروض العلمية لنظرية المحاسبة من وجهة نظر أصحاب المشروع.

ثانياً: فكرة الشخصية المعنوية

يرى أصحاب هذه الفكرة أن الشركة ما هي إلاّ مشروع له كيانه المستقل عن كيانات الأفراد الطبيعيين المكونين له، أي أن للشركة شخصية معنوية منفصلة عن شخصيات أصحابها.

إن الشخصية المعنوية للشركة ليست – حسب أصحاب هذه النظرية– شخصية خيالية يخلقها القانون، بل هي شخصية حقيقية واقعية يعترف بها نتيجة صفة مميزة للجماعة.

ويعترف القانون –حسب أصحاب هذه النظرية– للمشروع بالشخصية المعنوية، وما يترتب عليها من وجود ذمة مالية، وأهلية، وكيان مستقل عن الشركاء والمالكين لها. وعليه يحق للشركة التقاضي باسمها، وللغير في التقاضي ضد الشركة.

إن وجود أفراد متعددين لتحقيق هدف مشترك يؤدي لوجود مصلحة مشتركة، وإرادة جماعية. وحماية القانون للمصلحة المشتركة أو للإرادة الجماعية لا تقل من حيث الأهمية عن حمايته لمصلحة الشخص الطبيعي أو إرادته، لذا يصبح من المنطقي الاعتراف بكيان مستقل أو شخصية معنوية للشركة مستقلة عن شخصية الأفراد المكونين لها.

ومن هذا المنطلق فإن أصحاب فكرة الشخصية المعنوية لا يعطون الأهمية القصوى للمالكين بل للمشروع نفسه باعتباره شخصية معنوية.

وتؤيد نظرية الشخصية المعنوية الفروض التالية:

أ- الملكية: إن موجودات المشروع مملوكة للشركة نفسها باعتبارها شخصاً معنوياً بينما المالكون لهم حقوق على هذه الموجودات، بالإضافة لحقهم في الأرباح (عند حدوثها). ويبرر دعاة هذه الفكرة رأيهم هذا بأنه لا فرق بين فئتي الممولين (الملاك والخصوم)، فلكل فئة تقدم أموالها لاستثمارها في المشروع رغبة في تحقيق أعلى عائد على هذه الأموال.

ب- الإدارة: بتوسع الشركات وزيادة الأموال المستثمرة فيها، تشعب الأنشطة التي تباشرها، ظهرت الحاجة الماسة إلى إدارة تنوب عن المالكين الذين زاد

عددهم ليصبح معها من الصعب -إن لم يكن من المستحيل- قيامهم جميعاً بإدارة مشروعهم، وبذلك أصبح الانفصال بين الإدارة وأصحاب المشروع حقيقة واقعة، وأصبح من غير المعقول القول أن الإدارة وكيلة عن الملاك بل أضحت الإدارة وحدة مستقلة ترسم سياسة المشروع وتخطط لمصلحة الشخصية المعنوية. ولكن يمكن القول أن هذه الإنابة عن المالكين نتيجة من نتائج الشخصية المعنوية، إذ لا بد من وجود من يمثل الشخص المعنوي.

جـ- الهدف: بتطور النشاط الاقتصادي أضحى هم ((الإدارة المهنية)) رسم سياسات المشروع لتحقيق غرض اجتماعي هو رفاهية المجتمع ممثلة في أرباح معتدلة لأصحاب المشروع، وأجور ملائمة للعاملين، وإشباع جيد (سلعة جيدة أو خدمة ممتازة) للمستهلكين.

د- الأموال: أن مجموعة الأموال التي يقدمها المستثمرون (مالكين ومقرضين ودائنين) لاستخدامها في المشروع هي جوهر المشروع، وليس جوهرها -كما يرى البعض- العلاقة التعاقدية بين الأفراد المالكين.

وفي ضوء ذلك كله يرى أصحاب هذه الفكرة أن مبادئ المحاسبة وفروضها ينبغي أن تحدد من وجهة نظر ((المديرين)) وليس المالكين.

ولكن تجدر الإشارة هنا إلى أن الرأي المعارض يرى أنه لولا العلاقة التعاقدية فإنه لا وجود للشركة.

ثالثاً: فكرة النشاط الاقتصادي الجماعي

إن الشركة، في نظر هؤلاء، تختلف عما يراه دعاة النظريتين السابقتين، إذ هي -في نظرهم- مجموعة من النشاط الاقتصادي الجماعي (المادي و/أو الفكري) لتحقيق الأهداف المرجوة من المشروع، وتوجد تشكيلة متعددة ومتنوعة من النشاط لازمة لقيام أي مشروع واستمراره ونموه: كالأموال التي يقدمها المستثمرون، وجهود العاملين، وما يقدمه الموردون من مواد خام وسلع وخدمات، ثم المستهلكون لمنتجات المشروع، وما تقدمه الدولة من حماية، وما

تقوم به الإدارة من تخطيط وتنسيق ورقابة بشكل يكفل تحقيق أهداف المنشأة بأقصى كفاية ممكنة، وأفضل أداء ممكن.

ومن هذا المنطلق فإن هذه ((النظرية)) تركز على وجهتين هامتين فيالمشروع:

أ- أن المشروع باعتباره وحدة اقتصادية تعمل على خلق المنافع أو تحويلها.

ب- أن المشروع وسيلة لإشباع رغبات الأفراد.

ومن ذلك يتضح أن نظرية النشاط الاقتصادي الجماعي تعطي الأهمية البالغة للمشروع كاملاً باعتباره وحدة اقتصادية تعمل على خلق المنافع وتوزيعها التوزيع العادل الأمثل على الأشخاص الذين ساهموا، بشكل أو بآخر، بوجه من أوجه النشاط في المشروع.

إن هذه النظرية يمكن أن تمثل، وتصلح أن تكون أساساً لبناء الهيكل والإطار للمبادئ المحاسبية التي تحكم الفكر المحاسبي.

هذا من ناحية الفقه المحاسبي، أما تعريف الشركة في تشريعات الدول المقارنة فهي على النحو التالي:

لم يرد في قانون التجارة الأردني رقم (12) لسنة 1966 ولا في قانون الشركات الأردني رقم (1) لسنة 1989 وتعديلاته تعريف للشركة، وإنما جاء تعريفها في القانون المدني، حيث نصت المادة (582) بأن: ((الشركات يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي أو عمل لاستثمار ذلك المشروع، واقتسام ما قد ينتج عنه من ربح أو خسارة)).

إن هذا النص يطابق ما جاء في المادة (505) من القانون المدني المصري ويشابه التعريف الذي أوردته المادة (626) من القانون المدني العراقي.

أما قانون الشركات في الإمارات العربية المتحدة فقد عرف الشركة بأنها: ((عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يسهم كل منهم في مشروع اقتصادي يستهدف الربح، وذلك بتقديم حصة من مال أو عمل، واقتسام ما ينشأ عن المشروع من ربح أو خسارة)).

يتضح مما سبق أن هذا التعريف يتفق مع تعريف الشركة في كثير من التشريعات العربية -والتي سبق ذكر بعضها- ويكمن الفرق الوحيد بين النص الأخير -الإمارات العربية المتحدة- ونصوص بعض التشريعات الأخرى، بل بينه وبين قانون المعاملات المدنية في الإمارات العربية المتحدة نفسها، بأن نصوص تلك القوانين ونص قانون المعاملات المدنية أشار جميعها إلى الشركة بأنها ((مشروع مالي))، في حين أن قانون الشركات في الإمارات العربية المتحدة والقانون المدني العراقي أشار إليها بأنها ((مشروع اقتصادي)). والواقع أن المصطلح الأخير أكثر شمولية إذ أن المشروع الاقتصادي يتضمن كل نشاط تجاري أو صناعي أو زراعي أو عقاري، وكل وجه آخر ومن وجوه النشاط الاقتصادي.

وعلى الرغم من النص صراحة بأن الشركة ((عقد))، بمعنى التقاء إرادتين هو الذي يدفع بها إلى حيز الوجود، إلاّ أن بعض الباحثين يرون بحق أن فكرة العقد تستوعب كل الآثار القانونية المتولدة عن تكوين الشركة، كما أن البعض الآخر يرى أن فكرة ((العقد)) لا تتسق تماماً مع فكرة ((الشركة))، ويرى أن الشركة نظام قانوني بتكفل المشرع برسم هيكله، وليس أمام من يرغبون في تأسيس الشركة إلاّ الانصياع لأحكامه ويستند البعض في رأيه للأسانيد التالية:

أ- أن العقد يقوم أساساً على نوع من التناقض في المصالح بين طرفي العلاقة (كالتناقض بين المؤجر والمستأجر)، في حين لا تعرف الشركة فكرة التناقض، بل تفترض بالضرورة نوعاً من التعاون الوثيق لتحقيق هدف مشترك.

ب- ينبثق عن عقد الشركة كيان قانوني مستقل بذاته عن العناصر البشرية والمادية والمعنوية التي يتألف منها، وذلك خلافاً للعقود، إذ يقتصر أثرها على ترتيب التزامات معينة على عاتق أطرافها. وهذا الكائن الجديد لا يمكن اعتباره تجسيداً مطلقاً لإرادة الشركاء، حيث أنه يتجاوزها، بدليل أن الشخصية المعنوية للشركة تبقى خلال فترة التصفية، وحتى بعد انحلالها وانتهاء العقد رغماً عن إرادة الشركاء، كما يجوز تعديل عقد الشركة بموافقة أكثرية الشركاء بموجب التشريع الأردني، في حين أن العقد يعتبر

شريعة المتعاقدين، ولا يجوز تعديله إلاّ بإجماعهم، طبقاً لأحكام التشريع في الإمارات العربية المتحدة.

جـ- إن عقد الشركة لا يكفي بحد ذاته للاحتجاج بوجودها في مواجهة الغير، وإنما يلزم لذلك اتباع قواعد الشهر القانوني، بل إن قيام بعض الشركات يستلزم (علاوة على إبرام العقد) صدور إذن بذلك من الجهة الإدارية المختصة، بمعنى أن إرادة الأفراد لم تعد بذاتها كافية لإنشاء بعض الشركات.

ولا يمكن التسليم بأن ((المفهوم العقدي للشركة)) هو أساس وجود الشركة، لا سيما وأن هذا التأسيس قد أصبح يتم وفقاً لإرادة المشروع، مما جعل تأسيس الشركات أقرب إلى النظام القانوني منه إلى التعاقد.

لذلك لا يمكن التسليم بأن فكرة ((النظام)) تلغي فكرة ((العقد)) باعتباره أساساً للشركة، بدليل ما يلي:

1- إن التعارض في المصالح بين أطراف العقد ليس من الخصائص الملازمة للعقد بشكل مطلق، بدليل أن الزواج عقد ومن المعروف أن الزوجين يستهدفان بناء حياة أسرية سعيدة.

ب- إن القول بأن عقد الشركة يخلق كياناً قانونياً مستقلاً بذاته عن أشخاص الشركاء المكونين له قول خاطئ، إذ حيث أن الشركة تكتسب الشخصية القانونية من إرادة المشرع لا من العقد، فإن لم يتم إشهارها والإذن بترخيصها من الجهة المختصة فإنها لا تكتسب الشخصية القانونية، إذ أن إرادة الشركاء المؤسسين هي التي توجد العقد، بينما الشخصية القانونية تضفيها إرادة المشرع على الشركة.

جـ- إن عقد الشركة هو الذي يضمن اتفاق الشركاء على إنشائها، وهو إجراء لازم لوجودها، إذ أن ((النظام)) لا يؤدي دوره إلاّ بعد وجود ((العقد)). بمعنى أن تدخل المشرع لا ينفي الحقيقة القائمة التي تقضي بأن الاتفاق على الشركة يستند إلى رضى الشركاء، بل يمكن القول إن إقدام أي شريك على الدخول في شركة يتضمن رضاه التام بالقواعد التي تخضع لها كافة سواء

أكانت قواعد قانونية، أم كانت قواعد اتفاقية يرتضيها بإرادته الحرة، وعليه فإنه ليس من الممكن استبعاد فكرة العقد عن الشركة.

أنواع الشركات

تقسم الشركات إلى أنواع (أو أقسام) متعددة بحسب الزاوية التي تنظر منها إليها أو بحسب معيار التفرقة الذي يتخذ أساساً لتمييز شركة عن أخرى.

1- من ناحية نوع النشاط الذي تباشره الشركة تقسم الشركات إلى:

* شركات مدنية.

* شركات تجارية.

ويختلف هذان النوعان من حيث الشكل القانوني والقواعد التي تحكم نشاط كل منهما. إن قانون التجارة الأردني في الفقرة الأولى من المادة (9) نص على أن التجار هم:

أ- الأشخاص الذين تكون مهنتهم القيام بأعمال تجارية.

ب- الشركات التي يكون موضوعها تجارياً.

ويرى بعض الباحثين بحق أن للتفرقة بين الشركة المدنية والشركة التجارية الأهمية ذاتها للتفرقة بين التاجر وغير التاجر، إذ أن الشركة التجارية هي وحدها التي تسري عليها أحكام القانون التجاري وقانون الشركات، وعلى ذلك فمن الضروري وضع ((معيار)) للتفرقة بين الشركات المدنية (التي تخضع للقانون المدني)) والشركات التجارية التي تخضع للقانون التجاري.

وقد ساد في هذا المجال معياران: أحدهما موضوعي، والآخر شكلي.

ويأخذ ((المعيار الموضوعي)) بالاعتبار طبيعة الأعمال التي تقوم بها الشركة، فإن كانت هذه الأعمال تجارية اعتبرت الشركة تجارية، وإن كانت الأعمال مدنية اعتبرت الشركة مدنية.

أما ((المعيار الشكلي)) فيأخذ بنظر الاعتبار ((الشكل)) الذي تتخذه الشركة، فالشركة تعتبر تجارية إذا اتخذت أحد الأشكال المنصوص عليها في

قانون الشركات أياً كان الغرض الذي أنشئت من أجله الشركة، بمعنى أن الشركة تعتبر تجارية إذا اتخذت شكل شركة تضامن مثلاً.

وفي ضوء ذلك تعتبر الشركة تجارية إذا كان موضوعها تجارياً. والمقصود بموضوع الشركة أو غاياتها -كما عبر عنها قانون الشركات الأردني- النشاط الذي ستمارسه الشركة، ويرى البعض أن هذا المصطلح غير دقيق، ذلك أن هدف الشركة التجارية أو غاياتها هو تحقيق الربح.

إن ما يضفي على الشركة صفة التاجر هو ممارستها للأعمال التجارية، وعليه إذا تأسست الشركة بقصد القيام بأعمال تعتبر تجارية بماهيتها أو بطبيعتها، وبأعمال تشابه بصفاتها وغاياتها تلك الأعمال التي نصت عليها المادة السادسة أو السابعة من قانون التجارة الأردني، فإن الشركة تعتبر تجارية. أما إذا اعتبر القانون الأعمال التي ستمارسها الشركة مدنية فلا تعتبر الشركة تجارية، كما لو تأسست شركة لزراعة البقول وبيع المحصول.

ولكن من الممكن أن تتخذ الشركات المدنية أحد أشكال الشركات التجارية، غير أنها لا تكتسب الصفة التجارية، وإنما أخضعها المشرع لبعض التزامات التجار، وهي مسك الدفاتر والقيد في السجل التجاري.

كما نص التشريع الأردني على تسجيل الشركات المدنية التي تتخذ أحد انواع الشركات المنصوص عليها في المادة (6) من قانون الشركات لدى المراقب في سجل خاص يسمى ((سجل الشركات المدنية)) وتخضع لأحكام القانون المدني المعمول به، على أن تسري على تسجيلها وعلى أي تغيير يطرأ عليها الأحكام المنصوص عليها في هذا القانون، ولكن الفقرة (ج1) من المادة (7) من مشروع القانون الجديد أضافت عبارة ((وبالقدر الذي لا يتعارض مع أحكام القوانين والأنظمة الخاصة بها)).

وعلى هذا يمكن القول أن المشرع الأردني يرى ما يلي:

أ- تعتبر الشركة تجارية إذا تأسست لمزاولة أحد (أو بعض) الأعمال التي يعتبرها قانون التجارة الأردني أعمالاً تجارية، ويعتبرها مدنية إذا كانت قد تأسست لمزاولة أعمال لا يعتبرها القانون تجارية. ومن هنا فإن العبرة تكمن

في النشاط الذي تحترفه الشركة، وليس ((في الغرض المدون)) في عقد تأسيسها، فقد تخالف الشركة اغراضها وتحترف الأعمال التجارية، وهذا لا يحول دون اكتسابها الصفة التجارية، حتى ولو كان عقد تأسيسها ينص على مزاولة الأعمال المدنية.

ب- إذا اتخذت الشركة المدنية أحد أشكال الشركات المنصوص عليها في قانون الشركات فإنها تسجل في سجل الشركات المدنية، وتخضع لأحكام القانون المدني، كما جاء بالقانون رقم (1) لسنة 1989 ولكن مشروع القانون الجديد الفقرة (ج2) من المادة (7) أضاف عبارة ((وأحكام القوانين الخاصة بها وعقودها وأنظمتها الداخلية)).

جـ- إن اعتبار الشركة مدنية لا يعفيها من ضرورة مسك السجلات التجارية، والتسجيل في السجل التجاري وفقاً لأحكام قانون التجارة الأردني.

ولا بد أن نذكر هنا أن البعض يرى أن الأشكال التي حددها المشرع الأردني للشركات التجارية تقسم إلى ثلاث مجموعات:

* شركات الأشخاص.

* شركات الأموال.

* الشركات ذات الطبيعة المختلطة.

بينما نجد المشرع العراقي قد ألغى بعض أنواع الشركات، فقد ألغى شركة التوصية البسيطة، وشركة التوصية بالأسهم، وشركة المحاصة وأوجد بدلاً عنها الشركة البسيطة، والمشروع الفردي كشركة بسيطة تتألف من شخص طبيعي واحد.

2- من زاوية كيفية تكوين رأس المال تقسم الشركات إلى:

أ- شركات بالحصص: إذا كان رأس المال يتكون من حصص. ومعنى الحصص جزء من رأس المال يمكن التنازل عنه للغير أو للشريك. كما تمثل الحصة جزءاً في رأسمال الشركة.

ب- شركات بالأسهم: تمثل الأسهم أجزاء متساوية من رأس المال لها قيمة إسمية، وقابلة للتداول.

إن الشهادة التي تصدرها الشركة تمثل عدد الأسهم التي يمتلكها الشريك المساهم. وقد أجازت كل التشريعات المقارنة التصرف بهذه الأسهم، بنقل ملكيتها أو رهنها أو حجزها وفقاً لقيود حددتها هذه التشريعات.

3- من ناحية تمتع الشركة بالشخصية المعنوية، تقسم الشركات إلى:

أ- شركات تتمتع بالشخصية المعنوية: وهي جميع الشركات التي تؤسس بموجب الشروط التي يتطلبها القانون، سواء أكانت شركات تجارية أم شركات مدنية.

ب- شركات لا تتمتع بالشخصية المعنوية: وهي تقتصر على شركات المحاصة فقط، إذ أن المشرع الأردني نص على عدم اكتسابها للشخصية المعنوية، ومن هنا فإنها لا تخضع لأحكام إجراءات التسجيل والترخيص.

إن هذه المواقف لا يتخذها المشرع الأردني وحده، وإنما أكثر التشريعات العربية والأجنبية بالنظر لطبيعتها الخاصة، إذ يقتصر وجودها على الشركاء، ولا وجود لها بالنسبة لغيرهم.

4- كما تبوب الشركات إلى:

* شركات عامة.

* شركات خاصة.

* شركات مختلطة.

الشركات العامة (أو شركات القطاع العام) وهي الشركات التي تعود ملكيتها للدولة بالكامل. بينما الشركات الخاصة (أو شركات القطاع الخاص) فهي شركات مملوكة للأفراد الطبيعيين أو المعنويين ملكية خاصة بهم، ولا ترتبط بأموال الدولة بصلة.

أما الشركات المختلطة فهي الشركات التي تجمع بين أموال الدولة وأموال القطاع الخاص، أي أن المساهمين فيها هم الدولة (باعتبارها مستثمراً) وأفراد آخرون طبيعيون أو معنويون.

5- كما يوجد تقسيم آخر تبناه الفقه، ويعتبر بمثابة التقسيم الرئيس للشركات، وسنسير عليه، وهو تقسيم الشركات إلى:

* شركات الأشخاص.

* شركات الأموال.

ويتخذ الاعتبار السائد في الشركة أساساً للتبويب، فإذا كان ((الاعتبار المالي)) هو الذي له المقام الأول في تكوين المنشأة ونشاطها تعتبر الشركة شركة أموال.

أما إذا كان ((الاعتبار الشخصي)) للشركاء هو الأساس في تكوين الشركة ونشاطها، وكان الاعتبار المالي ضعيفاً اعتبرت الشركة شركة أشخاص.

وينضوي تحت مفهوم شركات الأموال الشركات المساهمة، والشركات ذات المسئولية المحدودة، أما شركات التضامن والمحاصة فهي شركات أشخاص.

أما شركات التوصية البسيطة والتوصية بالأسهم (التي تضم نوعين من الشركاء) فهي موضوع نقاش بين المعنيين: بين من يعتبرها شركات أشخاص، ومن يعتبرها شركات أموال، ومن يعتبرها من طبيعة خاصة (أو من طبيعة مختلطة).

أولاً: شركات الأشخاص

هي شركات تتكون من عدد محدود من الشركاء يعرف كل منهم الآخر ويثق به، وغالباً ما تربطهم ببعضهم صلة القربى أو الصداقة أو الزمالة أو الجوار. بمعنى أنه في شركات الأشخاص الذين تتكون منهم الشركة الاعتبار الأول، أي أن هذه الشركات تقوم أساساً على شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم، بحيث يترتب على زوال الاعتبار الشخصي -بشكل عام- انقضاء الشركة.

ومع أن لكل شركة من شركات الأشخاص خصائص تمتاز بها، إلاّ أن هناك خصائص وقواعد مشتركة تستند إلى الاعتبار الشخصي الذي ترتكز عليه الشركة.

ومن أهم هذه الخصائص: أن كل شخص شريك يكون محل اعتبار في الشركة ولدى باقي الشركات، أي أن شخصية الشريك ذات أهمية قصوى في الشركة، حيث يرتبط بقاء الشركة ومصيرها باستمرار الاعتبار الشخصي بين الشركاء فإذا ما توفي أحد الشركاء، أو حجر عليه، أو أفلس، فإن ذلك يؤدي إلى انقضاء الشركة ما لم يتفق الشركاء على عكس ذلك.

كذلك فإن أنصبة الشركاء فيها تتمثل في حصص غير قابلة للتنازل للغير بغير رضى بقية الشركاء، سواء أكان التنازل بعوض أم كان على سبيل التبرع، لأن التنازل عن الحصص معناه تعديل في عقد الشركة، وهذا يتطلب موافقة الشركاء كلهم بالإضافة إلى أن هذه الموافقة تقتضيها طبيعة ((الاعتبار الشخصي)) الذي تقوم عليه الشركة، كما أن من المنطقي أن يكون ((المتنازل إليه)) محل ثقة وقبول كل الشركاء الآخرين.

وتتضمن هذه المجموعة الأنواع الثلاثة التالية:

1- شركات التضامن: وهي التي تتكون من شركاء مسئولين عن ديون الشركة وتعهداتها بصفة شخصية وتضامنية، أي أن مسئولية الشريك تتحدد ليس بقدر حصته في رأس المال وإنما تتجاوز إلى أمواله الخاصة.

2- شركات التوصية البسيطة: وتتضمن نوعين من الشركاء المتضامنون، ويكونوا مسئولين عن التزامات الشركة بصفة شخصية ومتضامنة، والثاني هو الشركاء الموصون، وتتحدد مسئوليتهم بقدر الحصة التي يتعهد بتقديمها -الواحد منهم- للشركة.

3- شركات المحاصة: وهي تختلف عن الأنواع الأخرى بكونها مختفية، أي ليس لها وجود قانوني نحو الغير، حيث لا يعلم هؤلاء بوجودها ولا بأسماء الشركاء المكونين لها.

ثانياً: شركات الأموال

هي الشركات التي لا يكون الاعتبار الأول فيها للشركاء بأشخاصهم، ورأسمال هذه الشركات مقسم إلى أسهم قابلة للتداول، ويقتنيها كل من هو قادر، وراغب في دفع قيمتها، بمعنى أن اهتمام الشركة يوجه إلى جمع المال اللازم لها دون بحث في شخصية الشريك.

وعلى هذا فإن الأصل في هذه الشركات هو مجموع الأموال التي يساهم بها الجمهور بصرف النظر عن شخصيات هؤلاء المساهمين.

وتتضمن هذه المجموعة الأنواع التالية:

1- الشركات المساهمة: وهي الشركات التي يقسم رأسمالها إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول، ومسئولية المساهم فيها محدودة، وتتحدد هذه المسئولية بقدر حصته، أي مساهمته المخصصة له.

إن هذه الشركات تعتبر الصورة المثلى لشركات الأموال التي تؤسس لتنفيذ بعض المشاريع الكبرى، سواء أتجارية كانت، أم صناعية، أم زراعية، لقدرتها على تجميع الأموال، فلا تهتم ههذ الشركات بشخصية الشريك، بل بالمساهمة المالية التي يقدمها، والتي تكون في شكل أسهم يكتتب بها.

إن مسئولية المساهم عن التزامات الشركة تتجدد بقيمة الأسهم التي اكتتب بها، ويستطيع أن يكتتب فيها من يكون قادراً على أداء قيمتها. ويستطيع المساهم التنازل عنها للغير بمقابل أو دون مقابل، ودون قيد أو شرط، إلاّ إذا نص القانون أو عقد الشركة على إجراءات معينة عند التنازل عنها.

إن الضمان العام لدائني الشركة المساهمة يتكون من رأسمالها، ولا يمتد إلى أموال المساهمين الخاصة.

2- شركات التوصية بالأسهم: وتتضمن نوعين من المساهمين: الأول شركاء متضامنون مسئولون بصفة غير محددة عن التزامات الشركة، والثاني شركاء مسئولون بقدر الأسهم التي خصصت لهم. وطبيعي أن رأس المال مقسم إلى أسهم.

3- الشركات ذات المسئولية المحددة: وينقسم رأسمال هذه الشركات إلى حصص تتداول بين المساهمين الشركاء ولا تتداول للغير إلاّ بشروط خاصة.

ولا يزيد عدد الشركاء -عادة- عن عدد معين قليل نسبياً (50 مثلاً). وكل شريك منهم مسئول بقدر حصته في رأس المال. وينبغي الإشارة هنا إلى أن النوع الأول من هذه الشركات (شركات المساهمة) لم تظهر إلاّ بعد أن ازداد التوسع الاستعماري في آسيا وأفريقيا وأمريكا، حيث بدأت الحاجة الماسة إلى أموال كثيرة لاستثمار خيرات هذه المستعمرات، وقد صاحب ذلك قيام الثورة الصناعية التي كانت هي الأخرى بحاجة لرؤوس أموال ضخمة، وبما أن مصادر الأموال كانت في الغالب بعيدة عن مكان استثمارها، ولتأمين أصحاب هذه الأموال ضد المخاطر التي تتعرض لها فقد تكونت شركات المساهمة، وقامت بإصدار أسهم متساوية القيمة مقابل ما يدفعه المساهمون لها من أموال، وتكون مسئوليتهم محددة بقدر قيمة الأسهم التي يكتتبون فيها.

لقد حدد المشرع في الإمارات العربية المتحدة شأن معظم المشرعين أشكال الشركات التي تؤسس في الدولة بسبعة أشكال هي:

* شركة التضامن.
* شركة التوصية البسيطة.
* شركة التوصية بالأسهم.
* شركة المحاصة.
* الشركة المساهمة العامة.
* الشركة المساهمة الخاصة.
* الشركة ذات المسئولية المحدودة.

ونظراً لتعلق شكل الشركة بالنظام العام، وحيث أن أشكال الشركات التجارية وردت على سبيل الحصر، فقد قضى المشرع في دولة الإمارات العربية

المتحدة بأن كون شركة لا تتخذ أحد الأشكال السابقة تعتبر باطلة، ويكون الأشخاص الذين تعاقدوا باسمها مسئولين شخصياً، وبالتضامن، عن الإلتزامات الناشئة عن هذا التعاقد. مع مراعاة أن العبرة في تحديد شكل الشركة لا يكون بالرجوع إلى التسمية التي يطلقها الشركاء عليها، وإنما تكون بالنظر إلى إرادة المتعاقدين كما هي مبينة في العقد.

هذا عن الشركات الخاصة، أما شركات القطاع العام التي تمتلك فيها الدولة أو أي شخص عام جزءاً من رأسمالها بغض النظر عن قيمة هذا الجزء، فمن الضروري جداً أن تتخذ شكلاً واحداً هو شكل الشركة المساهمة العامة. وبناء عليه فإنه إذا ما حدث أن أسس الأفراد شركة واتخذت شكل شركة أشخاص (شركة تضامن مثلاً)، ثم عمدت الدولة أو الشخص العام (بعد ذلك) إلى تملك حصة فيها فإنه ينبغي تحويل هذه الشركة إلى شركة مساهمة عمامة فوراً.

أما في الأردن فإن المشرع حدد أنواع الشركات على نحو مغاير قليلاً عن اتجاه المشرع في الإمارات العربية المتحدة، وذلك على النحو التالي:

* شركة التضامن.
* شركة التوصية البسيطة.
* شركة التوصية بالأسهم.
* الشركة ذات المسئولية المحدودة.
* الشركة المساهمة العامة.

أما شركة المحاصة فلم يذكرها المشرع الأردني بادئ الأمر، ولكنه عاد فنظم أحكامها فيما بعد.

وقد أكد المشرع الأردني على حق الشركاء في اختيار شكل الشركة الذي يحقق مصالحهم ويمكنهم من ممارسة نوع النشاط الذي يرغبون فيه، باستثناء أعمال المصارف والشركات المالية والتأمين بأنواعه المختلفة والشركات ذات الامتياز، حيث لا يسمح لغير الشركات المساهمة بمزاولتها.

الوحدة الثانية

تأسيس شركات التضامن وإدارتها

الوحدة الثانية

تأسيس شركات التضامن وإدارتها

مقدمة

تعتمد المبادئ والقواعد المحاسبية التي تنظم المعاملات الاقتصادية في مختلف منشآت الأعمال بدرجة كبيرة على الأشكال التنظيمية لهذه المنشآت وطبيعة النشاط الذي تمارسه، وكذلك القوانين المنظمة لها على مستوى الدولة، وإلى جانب ذلك يعتمد التنظيم المحاسبي لهذه المنشآت بدرجة أو بأخرى على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من ناحية وعلى الإجراءات المختلفة التي يقوم عليها هذا التنظيم المحاسبي من ناحية أخرى.

وفي هذا المجال تقسم الوحدات المحاسبية إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي: الوحدات التي تكوّن القطاع الحكومي في الدولة والوحدات الاقتصادية التي لا تهدف إلى تحقيق الأرباح كالجمعيات الخيرية والأندية الرياضية، وهذين النوعين يحكم كل منهما قواعد وإجراءات محاسبية خاصة بها لتسجيل وقياس مصروفاتها وإيراداتها. والنوع الثالث وهو الوحدات الاقتصادية التي يشملها قطاع الأعمال العام أو الخاص في الدولة، وهي التي تمارس نشاطاً هادفاً لتحقيق الأرباح باعتبارها تمثل الهدف الرئيسي لهذه الوحدات.

أما مجال دراستنا فيتركز في شركات الأشخاص بأشكالها المختلفة وبصفة خاصة شركات التضامن من حيث تطبيقها وتكوينها والمعالجة المحاسبية لتكوين رأس مال هذه الشركة.

شركات التضامن

شركة التضامن عقد بين اثنين أو أكثر يتفقان على الاتجار معاً بعنوان مخصوص ويلتزم جميع أعضائها بديون الشركة على جميع أموالهم بالتضامن ومن غير قيد أو حد.

من التعريف السابق يتضح المميزات التالية لشركات التضامن:

1- أن شركة التضامن شركة ذات شخصية معنوية تقوم بين أشخاص معروفين لبعضهم، تجمعهم رابطة التعارف والانسجام، وعلى هذا فلا يستطيع أحد الشركاء أن يتنازل عن حقوقه في الشركة لآخر إلاّ بإذن باقي الشركاء. فالشركاء يختار بعضهم البعض، فإذا لم يقبل الشركاء تنازل أحدهم للغير عن حصته، فكل ما يمكن أن يعطه الشريك هو أن يتنازل عن أرباحه لمن يريد ولكنه يبقى مسئولاً قبل الشركة والغير مسئولية تضامنية، أما الشخص المتنازل له فيبقى خارجاً عن الشركة لا صلة له بها وإنما صلته بالشخص المتعاقد معه.

2- تنحل الشركة بموت أحد الشركاء أو الحجز عليه أو إفلاسه ما لم يوجد اتفاق خلاف ذلك.

3- الشركاء متضامنون في تعهداتهم قبل الغير يوفون بأموالهم ما يتبقى من ديون الشركة بعد نفاذ مالها ويترتب على هذا الإلتزام التضامني أنه إذا عجز أحد الشركاء عن تسديد ما عليه من الديون يقوم باقي الشركاء بالسداد نيابة عنه ويتحملون تلك الخسارة من أموالهم الخاصة.

4- غرض الشركة هو الكسب عن طريق المخاطرة وأن الشركاء يتحملون الربح أو الخسارة مقتسمين لها.

5- الشركة في حد ذاتها شخصية معنوية مستقلة عن الشركاء يترتب عليها الآتي:

أ- لا يملك الشركاء مال الشركة على الشيوع وإنما هو ملك لها ومستقل عن أموال الشركاء الشخصية وليس لهؤلاء إلاّ استلام حصتهم في الربح أي أن للشركة ذمة مالية مستقلة بأصولها وخصومها عن ذمم الشركاء.

ب- يمثل الشركة في قضاياها مديرها الذي يعمل باسمها فهو مدعي أو مدعى عليه حسب الأحوال.

جـ- الشركة التجارية تاجرة يجوز الحكم بإشهار إفلاسها ويجب التمييز بين إشهار إفلاس الشركة وإشهار إفلاس الأعضاء المتضامنين وهو الإشهار الذي يكون عادة نتيجة الإفلاس.

د- مال الشركة ضمان خاص لدائنيها ولا يجوز لدائني الأعضاء الشخصيين مزاحمة دائني الشركة في أموالها قبل أن يستوفي هؤلاء جميع حقوقهم كاملة، وهذه أهم نتيجة من النتائج المترتبة على اعتبار الشخصية المعنوية منفصلة عن شخصية الشركاء.

تكوين شركة التضامن

إذا توافرت أركان العقد القانونية من حيث رضاء المتعاقدين وأهليتهم وموضوع التعاقد والسبب الجائز للمتعاقدين لتكوين الشركة وتتخذ الخطوات التالية:

أولاً: عقد شركة التضامن

يتطلب القانون أن يكون عقد الشركة مثبتاً بالكتابة ويسري هذا على جميع الشركات التجارية فيما عدا شركة المحاصة. والغرض من ذلك هو الرجوع إلى العقد لإثبات كل ما يقدم من نزاع بين الشركاء ويحوي العقد فيما يحوي الآتي:

1- اسم شركة التضامن وأسماء الشركاء وجنسياتهم وصفاتهم.

2- الغرض من الشركة ونوع العمل الذي تقوم به.

3- عنوان الشركة.

4- ابتداء ومدة شركة التضامن.

5- الظروف التي يمكن للشريك اعتزاله من الشركة.

6- رأس المال ونصيب كل شريك فيه.

7- زيادة رأس المال والقروض من الشركاء للشركة.

8- مسحوبات الشركاء.

9- فائدة رأس المال، والقروض، والمسحوبات، والحسابات الجارية.

10- مرتبات الشركاء وعمولتهم ومكافآتهم.

11- تقسيم الأرباح والخسائر.

12- الاحتفاظ بالمجموعة الدفترية ومراجعتها.

13- ميعاد الحسابات الختامية وانتهاء السنة المالية وإمضاء الشركاء على الميزانية العمومية.

14- إدارة الشركة وواجبات وحقوق الشركاء.

15- النص على أن وفاة الشريك واعتزاله لا يفض الشركة أو يفضها حسب الأحوال.

16- انفصال الشريك وكيفية حساب ما له وما عليه.

17- حل الشركة وطريقة تقدير الأصول وخصوصاً شهرة المحل، وكيفية دفع حصة الشريك المتوفى أو المعتزل وكيفية إعداد هذه الأموال خلال حياة شركة التضامن (مثل بوليصة التأمين).

ثانياً: القيد بالسجل التجاري

يجب على كل شركة تجارية أن تقوم بجانب الإشهار بالقيد بالسجل التجاري خلال شهر من تكوين عقد الشركة.

عنوان الشركة:

هو الاسم الذي تتخذه الشركة لنفسها لتتميز عن غيرها ولتتعامل به مع الجمهور كشخص معنوي منفصل عن الشركاء ويكون عنوان شركة التضامن اسماً تجارياً لها، وللشركة أن تحتفظ بعنوانها الأول بغير تعديل إذا ضم شريك جديد لعضويتها ولكن لا يجوز بقاء اسم أحد الشركاء المتضامنين في اسم الشركة التجاري في حالة خروجه منها.

المعالجة المحاسبية لتكوين شركة التضامن

أولاً: التسديد النقدي

قد يتفق الشركاء في شركات الأشخاص (منها التضامن) على سداد حصصهم في رأس المال نقداً، ففي هذه الحالة يجعل حـ/ النقدية بالبنك مديناً وحـ/ رأس مال الشركاء دائناً كلاً بحصته المتفق عليها، ويكون القيد على النحو التالي:

×××		من حـ/ النقدية
	×××	إلى حـ/ رأس مال الشركاء:
		الشريك ....
		الشريك ....

وبترحيل هذا القيد في الحسابات الخاصة نجدها حسابين هما:

1- حساب البنك: يجعل مديناً بالمبالغ المسددة فيه ويتم إعداده بشكل عادي.

2- حساب رأس مال الشركاء ويفضل عمل حساب مشترك لجميع الشركاء بحيث تخصص خانة فيه لكل شريك من الشركاء الذين شاركوا في حصص رأس المال.

ويظهر رصيد كلا من حساب البنك وحساب رأس مال الشركاء في الميزانية الافتتاحية للشركة، الأول في جانب الأصول والثاني في جانب الخصوم كما يظهر في المثال التالي:

مثال:

اتفق علي وأحمد في 1995/1/1 على تكوين شركة تضامن برأس مال إجمالي قدره 20000 دينار يقتسمه الشريكان مناصفة، وقد سدد علي حصته نقداً وبالكامل في نفس التاريخ، أما الشريك محمد فقد سدد حصته نقداً أيضاً في 1995/1/15 في بنك الشركة.

وتظهر المعالجة المحاسبية من قيود وحسابات خاصة بتكوين الشركة كما يلي:

1- قيد إثبات سداد (علي) لحصته في 1995/1/1

10000 من حـ/ النقدية بالبنك

10000 إلى حـ/ رأس مال الشركاء

حصة (علي)

2- قيد إثبات سداد (محمد) لحصته في 1995/1/15

10000 من حـ/ النقدية بالبنك

10000 إلى حـ/ رأس مال الشركاء

حصة (محمد)

الحسابات:

حـ/ النقدية بالبنك

مبلغ	بيان	تاريخ	مبلغ	بيان	تاريخ
10000	إلى حـ/ رأس مال الشركاء (علي)	95/1/1	20000	رصيد م.ع (متمم)	95/1/15
10000	إلى حـ/ رأس مال الشركاء (محمد)	95/1/1			
20000			20000		

حـ/ رأس مال الشركاء

إجمالي	علي	محمد	بيان	إجمالي	علي	محمد	بيان	تاريخ
20000	10000	10000	رصيد م.ع (متمم) 95/1/15	10000	10000	–	من حـ/ البنك	95/1/1
				10000	–	10000	من حـ/ البنك	95/1/15
20000	10000	10000		20000	10000	10000		

نلاحظ أنناقمنا بإجراء قيدين يومية واحد لكل شريك نظراً لأن تاريخ سداد حصص الشركاء مختلف، أما لو أن الشريكين سددا حصتيهما في نفس التاريخ فيمكن إجراء قيد واحد لسداد الحصتين معاً وكما يلي:

20000		من حـ/ النقدية بالبنك
	20000	إلى حـ/ رأس مال الشركاء
		10000 (علي)
		10000 (محمد)

ويتم فتح حساب البنك وحساب رأس مال الشركاء بنفس الطريقة السابقة ويتم ترحيل هذا القيد إليها بالطريقة المتعارف عليها وسوف تظهر نفس الأرصدة السابقة.

الميزانية الافتتاحية:

يمكن أن تظهر الميزانية الافتتاحية للشركة بعد سداد حصص الشركاء بالكامل في 1995/1/15 من خلال أرصدة الحسابات السابقة على النحو التالي:

الأصول		حقوق الشركاء والخصوم	
20000	نقدية بالبنك		رأس مال الشركاء
		10000	10000 (علي)
		10000	10000 (محمد
20000		20000	

حالة سداد الحصص النقدية على دفعات

قد لا تتوفر النقدية الكافية لسداد حصة بعض الشركاء بالكامل عند تكوين الشركة، حيث يمكن الاتفاق على سداد بعض الحصص على دفعات أو أقساط محددة التواريخ وفق ظروف كل شريك، وفي هذه الحالة نفضل توسيط حساب خاص يسمى حساب حصص الشركاء، وتكون خطوات المعالجة المحاسبية في هذه الحالة كما يلي:

1- يتم فتح حساب حصص الشركاء يجعل مدين وحساب رأس مال الشركاء يجعل دائن بحصص الشركاء المتفق عليها في عقد الشركة كاملة.

2- عند سداد أي مبالغ نقدية من حصص الشركاء سواء الحصة بالكامل أو دفعة (أقساط) منها يجعل حساب البنك مدين وحساب حصص الشركاء دائن.

3- تكرر الخطوة السابقة عند سداد أي مبالغ حتى يتم إقفال حساب حصص الشركاء ولا يظهر له أي رصيد ويدل ذلك على أن رأس مال الشركاء سدد بالكامل.

أما إذا ظهر أي رصيد لحساب حصص الشركاء فلا شك أنه رصيد مدين يعبر عن أن الشريك المعين مدين للشركة بهذا الرصيد وأن حساب رأس ماله لم يسدد بالكامل بعد، ويظهر الرصيد المدين لحساب حصص الشركاء في الميزانية العمومية للشركة ضمن أرصدة الأصول على أساس أنه يمثل مبالغ مستحقة للشركة في ذمة الشركاء.

وإذا أردنا إظهار الرصيد المدفوع فعلاً من رأس مال الشريك في ميزانية الشركة فيمكن طرح الرصيد المدين لحساب حصص الشركاء من رأس مال الشريك طرحاً شكلياً بدلاً من إظهار هذا الرصيد في جانب الأصول.

مثال:

نفترض أن أ، ب، جـ اتفقوا على تكوين شركة وذلك برأس مال 500000 دينار بالشروط التالية:

1- حصة (أ) في رأس المال 40% يسددها نقداً بالكامل في بنك الشركة في 1992/3/1.

2- حصة (ب) في رأس المال 40% يسددها على أربع أقساط شهرية متساوية اعتباراً من 1992/3/1 نقداً في بنك الشركة.

3- باقي رأس المال يمثل حصة الشريك (جـ) يسدد 60000 دينار منها نقداً عند التعاقد في 1992/3/1 والباقي على قسطين متساويين الأول في 1992/4/1 والثاني في 1992/5/1 نقداً.

هذا وقد تم تنفيذ الاتفاق وسددت حصص الشركاء في المواعيد المحددة.

المطلوب:

أولا: إجراء قيود اليومية اللازمة لسداد حصص الشركاء في رأس المال.

ثانيا: تصوير الحسابات اللازمة حتى سداد الأقساط في 1992/5/1.

ثالثا: تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر بعد سداد الأقساط في 1992/5/1.

الحل:

أولا: قيود اليومية في دفاتر الشركة الجديدة

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		من حـ/ حصص الشركاء	92/3/1
200000		أ (500000×40٪)	
200000		ب (500000×40٪)	
100000		جـ (500000×20)	
		إلى حـ/ رأس مال الشركاء	
	200000	أ	
	200000	ب	
	100000	جـ	
		توسيط حـ/ الحصص لأنه سداد على أقساط	
310000		من حـ/ النقدية بالبنك	92/3/1
		إلى حـ/ حصص الشركاء	
	200000	أ	
	50000	ب (ربع حصته)	
	60000	جـ	
		سداد (أ) كاملاً وقسط من (ب) و60000 من (جـ)	

70000		من حـ/ النقدية بالبنك	92/4/1
		إلى حـ/ حصص الشركاء	
	50000	(ب) ربع حصته	
	20000	(جـ)	
		سداد قسط من (ب) وقسط من (جـ) من الباقي عليه 40000 على قسطين	
70000		من حـ/ النقدية بالبنك	92/5/1
		إلى حـ/ حصص الشركاء	
	50000	ب (ربع حصته)	
	20000	جـ	
		سداد القسط من (ب) وقسط أخير من (جـ)	
50000		من حـ/ النقدية بالبنك	92/6/1
		إلى حـ/ حصص الشركاء	
	50000	(ب)	
		سداد القسط الأخير من حصة الشريك (ب)	

ثانياً: الحسابات اللازمة حتى 1992/5/1

حـ/ رأس مال الشركاء

أ	ب	جـ	بيان	أ	ب	جـ	بيان
200000	100000	100000	رصيد م.ع (متمم)	200000	100000	100000	من حـ/ حصص الشركاء 3/1
200000	100000	100000		200000	100000	100000	

حـ/ حصص الشركاء

أ	ب	جـ	بيان	أ	ب	جـ	بيان
200000	200000	100000	إلى حـ/ رأس مال الشركاء 3/1	200000	50000	60000	من حـ/ البنك 3/1
				–	50000	20000	من حـ/ البنك 4/1
				–	50000	20000	من حـ/ البنك 5/1
				–	50000	–	رصيد م. ع 5/1 (متمم)
200000	200000	100000		200000	200000	100000	

حـ/ النقدية بالبنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
310000	إلى حـ/ حصص الشركاء 3/1		
70000	إلى حـ/ حصص الشركاء 4/1		
70000	إلى حـ/ حصص الشركاء 5/1	450000	رصيد م. ع (متمم)
450000		450000	

ثالثاً: الميزانية العمومية للشركة في 1992/4/1

الأصول		حقوق الشركاء والخصوم	
450000	نقدية بالبنك	500000	رأس مال الشركاء
	حصص الشركاء		200000 (أ)
50000	حصة الشريك (ب)		200000 (ب)
			100000 (جـ)
500000		500000	

وإذا أردنا إظهار المبلغ المدفوع من رأس مال الشركاء فيمكن إظهار حـ/ حصص الشركاء (ب) مطروحاً من رأس مال الشركاء بدلاً من إظهاره في جانب

الأصول وعلى ذلك تظهر الميزانية السابقة في نفس التاريخ 1992/5/1 كما يلي:

حقوق الشركاء والخصوم		الأصول	
رأس مال الشركاء 200000 (أ) 200000 – 50000 (ب) لم تسدد 100000 (جـ)	450000	نقدية بالبنك	450000
	450000		450000

وعندما يقوم الشريك (ب) بسداد ما عليه بعد ذلك وهو مبلغ الـ (50000) دينار التي تمثل القسط الأخير في 1992/6/1 يجري القيد السابق ويترتب على ذلك إقفال حساب حصص الشركاء (ب) وزيادة رصيد حساب البنك بنفس المبلغ حيث يظهر رصيده في الميزانية العمومية للشركة بمبلغ 500000 دينار بدلاً من 450000 دينار ويظهر حساب رأس مال الشركاء بالكامل وعلى ذلك سنجد أن ميزانية الشركة بعد سداد آخر الأقساط في 1992/6/1 كما يلي:

حقوق الشركاء والخصوم		الأصول	
رأس مال الشركاء 200000 (أ) 200000 (ب) 100000 (جـ)	500000	نقدية بالبنك	500000
	500000		500000

غرامة التأخير:

بالنسبة للسداد على أقساط أو دفعات في بعض الحالات قد ينص عقد الشركة في حالة تأخر أحد الشركاء عن سداد بعض الأقساط على احتساب

غرامة تأخير أو فائدة تأخير يدفعها الشريك إلى جانب الأقساط المتأخرة وتحتسب هذه الغرامة اعتباراً من تاريخ استحقاق القسط حتى تاريخ سداده.

وتعتبر هذه الغرامة بمثابة إيرادات تستحق للشركة على الشركاء وتقفل في الجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر في نهاية السنة المالية كما يلي:

××× من حـ/ النقدية
××× إلى حـ/ غرامة التأخير

وإذا سدد الغرامة مع القسط المتأخر فيكون القيد كما يلي:

××× من حـ/ النقدية
إلى مذكورين:
××× حـ/ حص الشركاء (الشريك ......) بالقسط المتأخر
××× حـ/ غرامة التأخير

وإذا فرض واتفق الشركاء على أن يدفع الشريك القسط المتأخر عليه ويتحمل هو شخصياً بغرامة التأخير حتى يتم تسويتها فيما بعد فعند استحقاق هذه الغرامة أو فائدة يجعل الحساب الشخصي للشريك مديناً (وهو ما يعرف) بحساب جاري الشريك (والذي سنعرض له بعد ذلك) وحساب غرامة التأخير دائناً فيكون القيد في هذه الحالة:

××× من حـ/ جاري الشركاء (الشريك ....)
××× إلى حـ/ غرامة التأخير

أما قيد سداد القسط المتأخر فيتم بالطريقة العادية السابقة يجعل حساب البنك مديناً وحساب حصص الشركاء دائناً.

2- في نهاية السنة المالية يتم إقفال حساب غرامة التأخير في حساب الأرباح والخسائر بالقيد التالي:

××× من حـ/ غرامة التأخير
××× إلى حـ/ الأرباح والخسائر

ثانياً: التسديد بالحصص العينية

قد يقدم شريك أو أكثر عند تكوين شركة تضامن حصته في رأس المال أصولاً أو خصوماً، أو قد يقوم تاجر بتحويل منشأته إلى شركة تضامن من خلال إدخال شريك أو أكثر. وفي هذه الحالة فإن حصة الشريك عبارة عن أصول سواء ثابتة أو متداولة وكذلك إلتزامات عليه للغير. وينفق الشركاء عند بدء الشركة على تقدير الأصول والخصوم المقدمة سواء بانتداب خبراء لتقويم الأصول والخصوم أو يقوم الشركاء أنفسهم بفحص الأصول والخصوم حسب آخر ميزانية مقدمة للمحل الفردي سداداً لحصة الشريك في رأس المال.

وقد تقيّم الأصول كما هي حسب الميزانية أو بأقل أو بأكثر حسب قيمتها السوقية وقت تكوين الشركة.

وتثبت الأصول في الدفاتر بقيمتها الجديدة المقدرة بجعل حساباتها مدينة والخصوم بالقيمة المقدرة بجعل حساباتها دائنة والفرق يمثل رأس مال الشريك ويجعل حساب رأس المال دائناً بها.

الأصول الثابتة:

تثبت بقيمتها الجديدة إذا قدرت بقيمة مخالفة لقيمتها الدفترية، أما إذا أخذت القيمة الدفترية كما هي فتثبت الأصول بالقيمة بعد طرح مخصص الإهلاك الخاص بها وذلك إذا كان حساب الصول مقيد في الدفاتر بثمن التكلفة ويخصص حساب آخر لمخصص الإهلاك، أما إذا كان الإهلاك يستنزل من حساب الأصل فإن رصيد الأصل هو الذي يؤخذ في الحسبان.

الأصول المتداولة:

تقيد ألصول المتداولة حسب القيمة المتفق عليها فيما عدا المدينين التي يستنزل منها الديون المعدومة المتفق عليها، أمامخصص الديون المشكوك فيها فيترك كما هو متفق عليه ويفتح به حساب في دفاتر الشركة ولا يستنزل من رقم المدينين إذ أن الدين لم يعدم بعد. وإذا اتفق على زيادة أو نقص مخصص الديون المشكوك فيها فإنه يقيد بالقيمة الجديدة المتفق عليها. ويكون الشريك الذي يقدم ديوناً له في ذمة الغير كحصة في رأس المال ضامناً لها.

أما إذا كانت الحصة التي قدمها الشريك عبارة عن ديون له في ذمة الغير، ففي هذه الحالة لا ينقضي التزام هذا الشريك تجاه الشركة إلاّ إذا استوفيت هذه الديون، ويكون الشريك فوق ذلك مسئول عن تعويض الضرر، إذا لم يتم تحصيل هذه الديون عند حلول أجلها.

وفي حالة تقديم أوراق القبض بقيمتها الحالية بدلاً من قيمتها الإسمية فإن القيمة الإسمية تقيد في حساب أوراق القبض في الجانب المدين ويجعل حساب مخصص الأجيو دائناً بالفرق بين القيمة الإسمية والقيمة الحالية.

وقد تقدر حصة الشريك في رأس المال بأكثر من قيمة صافي الأصول المقدمة (أي الصول حسب قيمتها المقدرة مطروحاً منها الخصوم حسب قيمتها الجديدة) ويرجع هذا إلى وجود شهرة محل للمنشأة المقدمة والتي قدرها الشركاء حسب إحدى الطرق التي سيتم شرحها فيما بعد، وبهذا الفرق يجعل حساب شهرة المحل مديناً في دفاتر الشركة.

وفي بعض الأحيان يقدر الشركاء صافي الأصول بقيمة إجمالية بدون تحديد وتقويم كل أصل على حدة. وفي هذه الحالة قد تكون صافي الأصول أقل من حصة الشريك المتفق عليها أي أقل من الثمن المقدر لها أو أكثر من هذا الثمن.

وفي الحالة الأولى فإن الفرق يعتبر شهرة محل يقيد في دفاتر الشركة ويجعل حساب شهرة المحل مديناً بالفرق. وفي الحالة الثانية (زيادة قيمة صافي الصول عن الثمن المقدر) يعتبر الفرق احتياطي تقويم أصول إذ أن الأصول مقومة بأكثر من اللازم غير أنه لم تحدد هذه الأصول التي قيمتها الدفترية أكبر من قيمتها السوقية. ويجعل في هذه الحالة حساب احتياطي تقويم الأصول دائناً بقيمة هذا الفرق.

مثال:

اتفق صالح وصلاح على تكوين شركة تضامن برأس مال إجمالي قدره 9000 دينار على أن يدفع صالح حصته في رأس المال في بنك الشركة وقدرها 3000 دينار وأن يقدم صلاح أصول وخصوم محله حسب الميزانية في 31 كانون أول 1994 كما يلي:

موجودات			مطلوبات	
آلات	5000		رأس المال	3000
– مخصص إهلاك آلات	(1800)		حساب جاري	2400
		3200	أرباح	2600
لوري	1200		دائنون أوراق دفع	500
– مخصص إهلاك	(800)			
		400		
بضاعة		1400		
مدينون	2000			
– مخصص ديون مشكوك فيها	(300)			
		1700		
أوراق قبض		1300		
بنك		500		
		8500		8500

وقد اتفق الشريكان على تقدير الأصول كما يلي:

آلات 3000 دينار

لوري 500 دينار

مدينون 1800 دينار

أوراق القبض (قيمة حالية) 1200 دينار

شهرة محل 700 دينار

المطلوب:

1- إثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين شركة التضامن في دفاترها.

2- تصوير الميزانية العمومية الافتتاحية.

الحل:

1- إثبات القيود اليومية:

3000		من حـ/ البنك	95/1/1
	3000	إلى حـ/ رأس مال صالح	
		إثبات إيداع رأس مال الشريك صالح في البنك	
		من مذكورين:	95/1/1
3000		حـ/ الآلات	
500		حـ/ اللوري	
2000		حـ/ المدينون	
1400		حـ/ البضاعة	
1300		حـ/ أوراق القبض	
500		حـ/ البنك	
700		حـ/ شهرة المحل	
		إلى مذكورين:	
	200	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	
	100	حـ/ مخصص قطع أوراق القبض	
	2600	حـ/ الدائنين	
	500	حـ/ أوراق الدفع	
	6000	حـ/ رأس مال صلاح	
		إثبات تقديم أصول وخصوم محل صلاح حسب التقديرات الجديدة كرأس مال له في الشركة	

2- الميزانية العمومية للشركة:

موجودات			مطلوبات	
شهرة المحل		700	رأس المال	
آلات		3000	صالح	3000
اللوري		500	صلاح	6000
مدينون	2000		دائنون	2600
خصص ديون مشكوك فيها	(200)		أوراق دفع	500
		1800		
بضاعة		1400		
أوراق قبض	1300			
مخصص قطع أوراق	(100)			
		1200		
بنك		4500		
		12100		12100

مثال:

على فرض (في المثال السابق) أن مديني الشريك صلاح قد سددوا ما عليهم من ديون فيما عدا مديناً بمبلغ 500 دينار أفلس ولم يتم تحصيل سوى مبلغ 150 دينار من تفليسته. وبهذا يكون صلاح مسئولاً عن الدين المعدوم بعد الأخذ في الحسبان مخصص الديون المشكوك فيها المقدر عند تكوين الشركة.

هنا تكون القيود الدفترية كما يلي:

350		من حـ/ الديون المعدومة إلى حـ/ المدينون إثبات إفلاس مدين بمبلغ 500 دينار وعدم التمكن من الحصول سوى على 150 دينار	
	350		
		من مذكورين:	
200		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	
150		حـ/ جاري الشريك صلاح	
	350	إلى حـ/ الديون المعدومة إثبات قفل حساب مخصص الديون المشكوك فيها عن مديني الشريك صلاح في حساب الديون المعدومة وتحميل حساب جاري الشريك صلاح بالفرق الناتج عن إعدام دين المدين	

ثالثاً: الحصص العينية **(في شكل ميزانية عمومية لمنشأة فردية)**

يمكن أن تأخذ الحصة العينية شكل ميزانية عمومية لمنشأة فردية كان أحد الشركاء يمتلكها وقدمها الشريك بكل ما فيها من أصول وخصوم سداداً لحصته في شركة الأشخاص كما ذكرنا سابقاً ولأهمية ذلك نستطيع تلخيص القواعد الرئيسية التي يجب مراعاتها في هذه الحالة على النحو التالي:

القاعدة الأولى: إعادة التقدير

من الأمور الطبيعية أن الأصول التي يقدمها بعض الشركاء سداداً لحصصهم في رأس المال يجب أن تنتقل إلى الشركة الجديدة بقيمتها الحقيقية في تاريخ تكوين الشركة وهي ما تقابل قيمتها السوقية العادلة كما ذكرنا سابقاً، وكذلك عند انتقال عناصر الخصوم يجب أن تنتقل بقيمتها الحقيقية أيضاً لذلك يلزم في معظم الحالات التي تقدم فيها ميزانية عمومية

(أصول وخصوم) لمنشأة فردية سداد الحصص رأس المال إعادة تقدير عناصر الأصول والخصوم، وفي هذا المجال يجب أن تراعى الأسس العامة التالية:

1- بالنسبة للأصول الثابتة:

عند إعادة تقدير أي أصول ثابتة بقيمة جديدة فإن هذه الأصول تنتقل إلى الشركة الجديدة بهذه القيمة الجديدة بصرف النظر عن قيمتها الدفترية أو مجمع الإهلاك إن وجد.

فعلى سبيل المثال لو أن أحد الشركاء قدم من بين الأصول التي قدمها سداداً لحصته مباني كانت قيمتها الدفترية 300000 دينار ورصيد مجمع إهلاكها 80000 دينار، وقد أعيد تقدير هذه المباني بمبلغ 200000 دينار، فإن القيمة التي تنتقل بها الشركة الجديدة والتي تظهر بها المباني في قيد اليومية وفي الميزانية الافتتاحية للشركة هي 200000 دينار وهي القيمة المقدرة الجديدة ونفس القاعدة على أي أصل من الأصول الثابتة الأخرى الملموسة أو غير الملموسة.

2- بالنسبة للأصول المتداولة:

عند إعادة تقدير الأصول قصيرة الأجل أو المتداولة بقيمة جديدة فإنها تنتقل إلى الشركة الجديدة بهذه القيمة المقدرة الجديدة بصرف النظر عن قيمتها الدفترية فيما عدا:

أ- أرصدة المدينون: أو أرصدة العملاء فإنها تنتقل إلى الشركة الجديدة بقيمتها الدفترية القديمة في الجانب المدين من قيد اليومية ثم عمل مخصص ديون بالفرق بين قيمتها الدفترية وقيمتها المقدرة الجديدة (وهي القيمة الأقل) في الجانب الدائن من اليومية، ويظهر هذا المخصص الجديد في ميزانية الشركة إما في جانب الأصول مطروحاً من حساب المدينون أو الجانب الدائن من الميزانية مع الخصوم الأخرى.

ويرجع السبب في هذه المعالجة الخاصة بأرصدة المدينون إلى أن مفهوم إعادة التقدير بالنسبة للمدينون يختلف عن مفهوم إعادة التقدير بالنسبة

للأصول الأخرى الثابتة كالمباني مثلاً أو كالبضاعة مثلاً والتي لها قيمة سوقية جارية يمكن تقديرها وفقاً للأسعار السائدة.

أما إعادة التقدير للمدينون فتعني إعادة فحص وتقييم المراكز المالية لهؤلاء المدينون ومعرفة مدى قدرتهم على سداد ما عليهم من ديون في تواريخ استحقاق هذه الديون ومن ناحية أخرى لو تم انتقال المدينون بقيمتهم المقدرة الجديدة وهي القيمة الأقل من قيمتها الدفترية فهذا معناه اعتبار الفروق بمثابة ديون معدومة وهي ليست كذلك، حيث لم يحين تاريخ استحقاقها بعد حتى نقرر ما إذا كانت ديون معدومة أم لا، لذا فمن المنطقي اعتبار هذه الفروق ديون مشكوك فيها يتم عمل مخصص لها.

ب- أوراق القبض: لها نفس طبيعة المدينون ولنفس الأسباب السابقة فعند إعادة تقديرها بقيمة جديدة (قيمة حالية) تنقل إلى الشركة الجديدة بقيمتها الدفترية القديمة في الجانب المدين من قيد اليومية، ويتم عمل مخصص قطع أوراق قبض مخصص أجيو بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية المقدرة الجديدة (وهي القيمة الأقل) في الجانب الدائن من قيد اليومية ويظهر أيضاً هذا المخصص في ميزانية الشركة إما في جانب الأصول مطروحاً من حساب أوراق القبض أو في الجانب الدائن من الميزانية مع الخصوم الأخرى ولا يفوتنا في هذا المجال التأكيد على انه عند وجود أي ديون معدومة بالنسبة لكل من الديون وأوراق القبض فيجب استبعادها أولاً وانتقال هذين الأصلين بعد ذلك في قيد اليومية بقيمتها بعد طرح هذه الديون المعدومة.

مثال:

نفترض أن أحد الشركاء قدم أصول وخصوم منشأته سداداً لحصته في شركة الأشخاص الجديدة وفيما يلي جانباً من ميزانيته:

250000	مباني
(60000)	مجمع إهلاك مباني
70000	بضاعة

100000	مدينون
(10000)	مخصص ديون مشكوك فيها
30000	أوراق قبض
50000	أوراق مالية

هذا ونفترض أن الشركاء أعادوا تقدير هذه الأصول كما يلي:

قدرت المباني 200000 دينار، والبضاعة بمبلغ 90000 دينار، والمدينون 85000 دينار، وقدرت أوراق القبض بمبلغ 25000 دينار، والأوراق المالية 40000 دينار.

فعند إجراء قيد اليومية الخاص بهذا الشريك لإثبات انتقال هذه الأصول إلى الشركة الجديدة فيجب الأخذ في الاعتبار قاعدة إعادة التقدير الخاصة بهذه الأصول ويترتب على ذلك ما يلي:

1- يجعل حساب المباني مديناً بالقيمة الجديدة وهي 200000 دينار فقط بصرف النظر عن قيمتها الدفترية أو مجمع إهلاكها.

2- يجعل حساب البضاعة مديناً بقيمتها الجديدة وهي 90000 دينار.

3- يجعل حساب المدينون مديناً بالقيمة الدفترية 100000 دينار ويعمل مخصص ديون مشكوك فيها بمبلغ 15000 دينار وهو الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الجديدة 85000 دينار.

4- يجعل حساب أوراق قبض مديناً بالقيمة الدفترية 30000 دينار ويعمل مخصص خصم أوراق قبض بمبلغ 5000 دينار بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة المقدرة 25000 دينار.

5- الأوراق المالية تنقل بقيمتها الجديدة سواء كانت أقل أو أكبر من قيمتها الدفترية وهي في مثالنا هذا 40000 دينار حيث يجعل حساب أوراق مالية مديناً بها، حيث أن طبيعة الأوراق المالية تختلف عن أوراق قبض فلها سعر سوق (سعرها في بورصة الأوراق المالية) ويمكن أن تقدر بأقل أو بأكثر من قيمتها الدفترية، أما أوراق القبض فكما ذكرنا سابقاً ما هي إلاّ ديون مستحقة في ذمة الغير للمنشأة مثلها مثل المدينون.

وعلى ذلك فإن هذه الحسابات تظهر في قيد اليومية على النحو التالي:

		من مذكورين:	
200000		حـ/ المباني	
90000		حـ/ البضاعة	
100000		حـ/ المدينون	
30000		حـ/ أوراق قبض	
40000		حـ/ أوراق مالية	
		إلى مذكورين:	
	15000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	
	5000	حـ/ مخصص قطع أوراق مالية	

3- بالنسبة لباقي عناصر الميزانية:

عند إعادة تقدير باقي عناصر الميزانية من أرصدة مدينة أخرى أو حسابات الخصوم المختلفة أو حسابات المخصصات أو مجمعات الإهلاك وغيرها من الحسابات الأخرى الظاهرة في الميزانية فإنها تنتقل إلى شركة الأشخاص بقيمتها الجديدة أو المقدرة.

فعلى سبيل المثال لو أن رصيد أوراق الدفع كان 8000 دينار في إحدى الميزانيات الخاصة بأحد الشركاء، وعند إعادة تقديرها بفحصها تبين أن هناك كمبيالة تستحق على المنشأة قدرها 1000 دينار ولم تكن مسجلة في الدفاتر، فعند انتقال أوراق الدفع فإنها تنتقل بمبلغ 9000 دينار.

وعند إعادة تقدير مخصص معين فإن هذا المخصص ينقل إلى الشركة الجديدة بقيمته المقدرة الجديدة وهكذا.

القاعدة الثانية: معالجة الفرق بين حصة الشريك وصافي الأصول المقدمة

عندما يقدم أحد الشركاء ميزانية منشأته الفردية بما فيها من أصول وخصوم سداداً لحصته في رأس مال شركة الأشخاص الجديدة، فالمفروض أن

تتساوى صافي الأصول المقدمة من الشريك وهي عبارة عن (**الأصول المنتقلة المقدرة – الخصوم المنتقلة بالقيمة المقدرة**) مع حصته المطلوب سدادها في رأس مال الشركة الجديدة ولكن في حالات كثيرة قد تزيد صافي الأصول عن الشريك في رأس المال أو تقل عنها، وفي هذه الحالة فإن الفرق يعالج محاسبياً في دفاتر الشركة الجديدة وفقاً لاتفاق الشركاء على النحو التالي:

1- سحب أو إيداع الفرق نقداً:

قد يتفق الشركاء صراحة على أن يقوم كل شريك بسحب أو إيداع أي زيادة أو أي نقص عن حصته في رأس المال نقداً عن طريق بنك الشركة، ففي هذه الحالة يتم معالجة الفرق في حساب البنك مديناً كان أو دائناً عند إجراء قيد اليومية اللازم انتقال أصول وخصوم الشريك في دفاتر الشركة الجديدة.

ولا تختلف القيود والمعالجة الحسابية في هذه الحالة عن حالة تقديم حصة عينية في شكل مجموعة أصول فقط والتي سبق أن تناولتها تفصيلاً قبل ذلك.

2- معالجة الفرق كشهرة محل أو احتياطي تقويم أصول:

قد لا يتفق الشركاء على سحب أي زيادة أو إيداع أي نقص عن حصة الشريك نقداً عن طريق البنك ومعنى ذلك أن هناك اتفاق ضمني بين الشركاء على أن الشريك الذي يقدم ميزانية منشأته الفردية بأصولها وخصومها، فإنه يقدمها سداداً لحصته في رأس مال الشركة الجديدة دون أن يسحب أي زيادة عن حصته أو يدفع أي نقص عنها نقداً والفرق يعالج كما يلي:

أ- شهرة المحل: عند نقص صافي الأصول (الأصول – الخصوم) عن حصة الشريك في رأس المال وهناك موافقة من الشركاء على ذلك، فيمكن النظر إلى الفرق على أنه أصل من الأصول غير الملموسة كشهرة محل مقدمة مع أصول الشريك إلى شركة الأشخاص الجديدة، وتظهر الشهرة في هذه الحالة في الجانب المدين من قيد اليومية مع باقي الأصول، كما تظهر أيضاً ضمن أصول الشركة الجديدة في الميزانية الافتتاحية لها.

فعلى سبيل المثال لو أن أحد الشركاء كانت حصته الجديدة في رأس مال الشركة الجديدة 200000 دينار قدم لسدادها ميزانية منشأة فردية كان يمتلكها قدرت أصولها المنتقلة بمبلغ 300000 دينار وقدرت خصومها المنتقلة بمبلغ 120000 دينار، ففي هذه الحالة نجد الآتي:

* حصة الشريك في رأس المال 200000 دينار

* بينما صافي أصوله = 300000–120000 = 180000 دينار

* الفرق يعالج كشهرة محل بمبلغ 20000 دينار

ويكون شكل قيد اليومية بصفة عامة كما يلي:

		من مذكورين:	
300000		حـ/ الأصول المختلفة	
20000		حـ/ شهرة المحل	
		إلى مذكورين:	
		حـ/ رأس مال الشركاء	
	200000	الشريك	
	120000	حـ/ الخصوم المختلفة	

ب- احتياطي تقويم الأصول: عند زيادة صافي الأصول (الأصول–الخصوم) عن حصة الشريك في رأس المال وهناك موافقة عامة بين الشركاء على ذلك، وأن الشريك لن يسحب هذه الزيادة نقداً، ففي هذه الحالة، تبقى هذه الزيادة لحساب الشركة الجديدة، فيمكن معالجتها على أنها احتياطي تقويم أصول نتيجة إعادة تقدير الأصول، ويظهر هذا الحساب ضمن حسابات الخصوم في الجانب الدائن من قيد اليومية، ويظهر ضمن أرصدة خصوم الميزانية الافتتاحية للشركة الجديدة.

فعلى سبيل المثال لو أن أحد الشركاء حصته في رأس المال في الشركة الجديدة 200000 دينار، قدم لسدادها ميزانية منشأته الفردية والتي

قدرت أصولها بمبلغ 350000 دينار وخصومها بمبلغ 120000 دينار فإننا نجد في هذه الحالة ما يلي:

* حصة الشريك في رأس المال   200000 دينار

* صافي أصولها = 350000–120000 =   230000 دينار

* الفرق يعالج كاحتياطي تقويم أصول   30000 دينار

ويكون شكل قيد اليومية بصفة عامة كما يلي:

ويلاحظ أنه لو قدم شريكان ميزانيتان منفصلتان سداداً لحصتيهما في رأس المال للشركة الجديدة وكانت نتيجة انتقال أصول وخصوم إحدى الميزانيتين شهرة محل والأخرى احتياطي تقويم أصول فنظراً لطبيعة الحسابين واحدة من حيث أنهما حسابات دفترية مكملة فيفضل عمل مقاصة بينهما وأن يظهر الفرق فقط في ميزانية الشركة الجديدة، فإذا كانت الشهرة أكبر من الاحتياطي فما يظهر هو شهرة محل بالفرق في جانب الأصول وإذا كان الاحتياطي هو الأكبر فما يظهر هو احتياطي تقويم أصول بالفرق في جانب الخصوم وإذا تساوى الحسابين فلا يظهر أي منهما في الميزانية.

معالجة الحسابات الشخصية الوسيطة الخاصة بالعملاء

معالجة مسحوبات الشركاء

يلجأ أحد أو بعض الشركاء أو جميعهم إلى السحب من أموال الشركة النقدية أو العينية وخصوصاً إذا لم يكن لهؤلاء الشركاء أي مصدر آخر للدخل غير الشركة وذلك من أجل الاتفاق على شؤونهم الخاصة، ويفتح حساب لمسحوبات كل شريك يسمى (حساب مسحوبات الشريك) حيث يجعل مديناً بما يسحبه الشريك من أموال نقدية أو عينية خلال السنة المالية.

المسحوبات النقدية:

عندما تتم المسحوبات من الصندوق أو من البنك فإن هذه المسحوبات تثبت من خلال القيد التالي:

×××		من حـ/ مسحوبات الشريك
	×××	إلى حـ/ الصندوق (أو البنك)

المسحوبات العينية (أصول ثابتة ومتداولة):

1- مسحوبات أصول متداولة حيث يفضل على الدوام تسجيل هذه السحوبات بسعر التكلفة أو بسعر يزيد عن ثمن التكلفة بالقيد التالي:

×××		من حـ/ مسحوبات الشريك
	×××	إلى حـ/ المبيعات

2- مسحوبات أصول ثابتة حيث يجب مراعاة الحالات التالية:

أ- المسحوبات مسعرة بثمن التكلفة:

ففي هذه الحالة تسجل مسحوبات الشريك بثمن التكلفة مع إظهار حساب مخصص الاستهلاك الأصل الخاص بالجزء الذي سحبه الشريك وجعل كل منهما مديناً بالمبلغ المحدد وأن حساب الأصل يجعل دائناً بإجمالي مبلغ المسحوبات ومخصص الاستهلاك وكما يلي:

		من مذكورين:
×××		حـ/ مسحوبات الشريك
×××		حـ/ مخصص استهلاك الأصل
	×××	إلى حـ/ الأصل الثابت

ب- المسحوبات مسعرة بثمن أكبر من ثمن التكلفة:

في هذه الحالة تسجل مسحوبات الشريك بثمن أكبر من ثمن التكلفة أي بثمن البيع وفي المقابل يفتح حساب ربح مبيع الأصل وجعله دائناً بمبلغ الربح الذي يزيد عن ثمن التكلفة وكما يلي:

		من مذكورين:
×××		حـ/ مسحوبات الشريك
×××		حـ/ مخصص استهلاك الأصل
		إلى مذكورين:
	×××	حـ/ الأصل الثابت
	×××	حـ/ ربح مبيع الأصل

جـ- المسحوبات مسعرة بثمن أقل من ثمن التكلفة:

حيث إنه بموجب هذه الحالة تسجل مسحوبات الشريك بثمن أقل من ثمن التكلفة مع فتح حساب بمبلغ خسارة البيع الذي يقل عن ثمن التكلفة وجعله مديناً بالمبلغ مع المسحوبات وكذلك حساب مخصص الأستهلاك وجعل حساب الأصل الثابت دائناً باجمالي المبلغ وكمايلي:

		من مذكورين:
×××		حـ/ مسحوبات الشريك
×××		حـ/ مخصص استهلاك الأصل
×××		حـ/ خسارة بيع الأصل
	×××	إلى حـ/ الأصل الثابت

وفي كل الأحوال وعند استعمال حساب مسحوبات الشركاء الوسيط يجب تحويل رصيده في نهاية الدورة إلى حساب جاري الشركاء الذي يصبح مديناً بقيمة المسحوبات ويصبح حساب المسحوبات دائناً بالقيمة ذاتها وكما يلي:

×××		من حـ/ جاري الشريك
	×××	إلى حـ/ مسحوبات الشريك

ولتوضيح ما ورد أعلاه بخصوص جميع أنواع مسحوبات الشريك نورد المثال التالي:

بلغت مسحوبات كل من عثمان وعادل وعامر الشركاء في شركة تضامن باسم عثمان وشركاه في 1990/12/31 كما يلي:

* الشريك عثمان: سحب من الصندوق في 1990/6/1 مبلغ 500 دينار.

* الشريك عادل: سحب بضاعة من الشركة بمبلغ 600 دينار في 1990/8/1 تم تسعيرها بثمن يزيد عن ثمن التكلفة.

* الشريك عامر: سحب جزءاً من أثاث الشركة لاستعماله في منزله بمبلغ 500 دينار. وبثمن التكلفة مع العلم بأن رصيد مخصص استهلاك هذا الأثاث هو 50 دينار.

المطلوب:

تسجيل القيود اليومية الخاصة بمسحوبات الشركاء.

الحل:

500		من حـ/ مسحوبات عثمان
	500	إلى حـ/ الصندوق
		سحب مبلغ نقداً من الصندوق في 1990/6/1

600		من حـ/ مسحوبات عادل
	600	إلى حـ/ المبيعات
		سحب بضاعة في 1990/8/1

		من مذكورين:
450		حـ/ مسحوبات عامر
50		حـ/ مخصص استهلاك
	500	إلى حـ/ الأثاث
		تسجيل المسحوبات بثمن التكلفة بعد تنزيل مخصص الاستهلاك

معالجة فائدة المسحوبات:

يتم حساب مبلغ الفائدة على مسحوبات الشركاء بالكامل أو على مبلغ بتجاوز حداً أقصى يحدد في عقد الشركة بنسب متفق عليها تحسب عن مدة المسحوبات اعتباراً من تاريخ السحب وإلى نهاية الدورة المالية.

وفي حال تعدد نوعية المسحوبات واختلاف المدد الزمنية لتاريخ السحب يتم تحديد المدة لهذه المسحوبات بمتوسط زمني لتاريخ السحب.

وبشكل عام يعتبر الهدف الأساسي من حساب فائدة على مسحوبات الشركاء هو تنظيم توزيع الأرباح بين الشركاء أنفسهم وخصوصاً أن هذه الفائدة ليست

عبئاً تجارياً يحمل على حساب النتيجة النهائية بل هي في الأصل توزيع للربح وليست عبئاً عليه.

وعند تثبيت مبلغ الفائدة على المسحوبات يجعل حساب جاري الشريك مديناً بمبلغ الفائدة وحساب الفائدة دائناً بنفس المبلغ وكما يلي:

××× من حـ/ جاري الشريك

××× إلى حـ/ فائدة المسحوبات

ويتم إقفال حساب فائدة المسحوبات في حساب توزيع الأرباح والخسائر الذي يجعل دائناً بمبلغ الفائدة وبالتالي يصبح حساب الفائدة مديناً بنفس المبلغ وكما يلي:

××× من حـ/ فائدة مسحوبات

××× إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

كما يفضل بعض المحاسبين أحياناً تحميل مسحوبات الشركاء بمبلغ فائدة المسحوبات مباشرة وبذلك يصبح حساب المسحوبات مديناً بمبلغ الفائدة ويفتح حساب للفائدة يجعل دائناً ومن ثم إقفاله في حياب توزيع الأرباح والخسائر بجعله دائناً بمبلغ الفائدة وكما يلي:

××× من حـ/ مسحوبات الشريك

××× إلى حـ/ فائدة مسحوبات

تحميل المسحوبات بمبلغ الفائدة

××× من حـ/ فائدة المسحوبات

××× إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

إقفال حساب الفائدة في حساب توزيع الأرباح والخسائر

ولتوضيح ما ذكر أعلاه نورد المثال التالي:

بفرض أن ((محمد ونجيب)) شريكان متضامنان في شركة تضامن تعمل في المتاجرة بالسلع الجاهزة وكانت مسحوباتهما من الشركة خلال الدورة المالية كما يلي:

* الشريك محمد: بلغت مسحوباته 500 دينار وتاريخ السحب هو 1990/9/1.

* الشريك نجيب: بلغت مسحوباته 600 دينار وتاريخ السحب هو 1990/7/1.

مع العلم أن الفائدة على المسحوبات تحسب بمعدل 6% سنوياً.

المطلوب:

تثبيت القيود اليومية الخاصة بمعالجة المسحوبات.

الحل:

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين:
10		حـ/ فائدة مسحوبات محمد
18		حـ/ فائدة مسحوبات نجيب
	28	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		حساب الفائدة بمعدل 6%

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين:
10		حـ/ جاري محمد
18		حـ/ جاري نجيب
		إلى مذكورين:
	10	حـ/ فائدة مسحوبات محمد
	18	حـ/ فائدة مسحوبات نجيب
		إقفال حـ/ فائدة المسحوبات في حساب جاري الشركاء

معالجة قروض الشركاء (الدائنة والمدينة) وفوائدها

أولاً: قروض الشركاء الدائنة وفوائدها

يحدث أن يقوم الشركاء بإقراض الشركة مبالغ من الأموال الإضافية وخصوصاً إذا كان وضعهم المادي جيداً وكذلك من الأفضل للشركة الاعتماد على التمويل الذاتي بالاقتراض من الشركاء حيث يجنبها الكثير من مشكلات الاقتراض الخارجي، وتعتبر المبالغ التي تقترضها الشركة من الشركاء بمثابة

قروض للشركاء وليس لها علاقة برأس مال هؤلاء الشركاء، وتفتح الشركة حساباً مستقلاً خاصاً بقرض كل شريك يسمى (حساب قرض الشريك) حيث يجعل دائناً بالمبلغ المقترض وفي المقابل يجعل حساب صندوق الشركة أو بنك الشركة مديناً بنفس المبلغ.

وتتميز قروض الشركاء بأن لها الأفضلية على رأس مالهم وحساباتهم الجارية باسترداد قيمتها عند تصفية الشركة. كما يجب أن تحدد كيفية تسديد (إرجاع) القروض دفعة واحدة أو على دفعات وكذلك تحديد معدل فائدة هذه القروض المطلوب من الشركة دفعها إلى الشركاء المقرضين.

* عندما تحصل الشركة على القرض من الشريك يتم القيد التالي:

×××		من حـ/ الصندوق (أو البنك)
	×××	إلى حـ/ قرض الشريك

* عند تسديد الشركة القرض إلى الشريك يتم القيد التالي:

×××		من حـ/ قرض الشريك
	×××	إلى حـ/ الصندوق (أو البنك)

أما بالنسبة لمعالجة فائدة القروض التي تعتبر عبئاً تجارياً على الشركة يحمل على حساب الأرباح والخسائر وليس على حساب توزيع الأرباح والخسائر، حيث يوجد لهذا العبء تأثير مباشر على إيرادات الشركة لأنه في المقابل أن مبلغ القرض قد ساهم في إنتاج هذه الإيرادات.

وعند تثبيت استحقاق ودفع الفائدة على القرض يتم القيد التالي:

×××		من حـ/ فائدة قرض الشركة
	×××	إلى حـ/ الصندوق (أو البنك)

ويفتح حساب لفائدة القرض يجعل مديناً حتى تاريخ إعداد الحسابات الختامية في الشركة حيث يحمل حساب الأرباح والخسائر وبالتالي إقفاله بالقيد التالي:

×××		من حـ/ الأرباح والخسائر
	×××	إلى حـ/ فائدة قرض الشريك

وقد يصادف أن لا يتم تسديد كامل فائدة قرض الشريك بتاريخ الاستحقاق حيث يبقى جزء منها غير مسدد وحتى في بعض الأحيان لم يسدد منها شيء، وفي مثل هذه الحالات يعتبر كل مبلغ من فائدة القرض غير مسدد في تاريخ الاستحقاق رصيد يجب إظهاره في حساب جاري الشريك طرف الدائن منه. أما الجزء المسدد فلا يظهر في حساب جاري الشريك لأن الجزء غير المسدد هو الذي يظهر في حساب جاري الشريك فقط. وفي حال تسديد كامل مبلغ فائدة قرض الشريك في تاريخ الاستحقاق فإن الحساب الجاري لا يحمل بأي مبلغ من الفائدة إطلاقاً.

وعند تحميل حساب جاري الشريك بأي مبلغ من الفائدة غير مسدد حتى تاريخ الاستحقاق يثبت بالقيد التالي:

×××		من حـ/ فائدة قرض الشريك
	×××	إلى حـ/ جاري الشريك

أما بالنسبة لحساب الأرباح والخسائر فإنه يحمل بكامل مبلغ الفائدة سواء سدد للشريك بتاريخ الاستحقاق بكامله أو جزء منه وذلك في نهاية الدورة المالية.

ومن أجل توضيح ما ذكر أعلاه نورد المثال التالي:

بفرض أن شركة تضامن مكونة من سمير وسعيد وأسامة بعنوان سمير وشركاه وتعمل في مجال المتاجرة بالسلع الجاهزة وقد اقترضت في 1990/1/1 من الشريك سمير مبلغ 10000 دينار بفائدة سنوياً ووضع المبلغ في البنك على أن يسدد هذا المبلغ في 1991/1/1.

المطلوب:

1- تثبيت القيود اليومية الخاصة بالحصول على مبلغ القرض.

2- تثبيت القيود اليومية الخاصة بمعالجة الفائدة في الحالات التالية:

* مبلغ الفائدة يسدد بالكامل بتاريخ الاستحقاق.

* مبلغ الفائدة يسدد نصفه بتاريخ الاستحقاق.

* مبلغ الفائدة لم يسدد منه شيء في تاريخ الاستحقاق.

3- القيود اليومية الخاصة بإعادة مبلغ القرض إلى الشريك سمير.

الحل:

1- القيود اليومية الخاصة بالحصول على مبلغ القرض:

10000		من حـ/ البنك
	10000	إلى حـ/ قرض الشريك سمير
		الحصول على القرض بفائدة 6% سنوياً

2- معالجة فائدة القرض:

* معالجة الفائدة حسب الحالة الأولى:

600		من حـ/ فائدة القرض
	600	إلى حـ/ البنك
		دفع الفائدة المستحقة عن القرض للشريك سمير
600		من حـ/ الأرباح والخسائر
	600	إلى حـ/ فائدة القرض
		تحميل حـ/ الأرباح والخسائر بكامل الفائدة

* معالجة الفائدة حسب الحالة الثانية:

300		من حـ/ فائدة القرض
	300	إلى حـ/ البنك
		دفع نصف مبلغ فائدة القرض
300		من حـ/ فائدة القرض
	300	إلى حـ/ جاري الشريك سمير
		تحميل جاري سمير بمبلغ الفائدة غير المسدد له

600		من حـ/ الأرباح والخسائر
	600	إلى حـ/ فائدة القرض
		تحميل حـ/ الأرباح والخسائر بكامل مبلغ الفائدة

3- تثبيت تسديد (رد) مبلغ القرض إلى الشريك سمير:

10000		من حـ/ قرض الشريك سمير
	10000	إلى حـ/ البنك
		رد كامل مبلغ القرض إلى الشريك سمير

ثانياً: قروض الشركاء المدينة وفوائدها

يصدف أحياناً أن يكون الوضع المادي لبعض الشركاء غير جيد ويحتاج إلى بعض الأموال لتسيير أموره الخاصة أو تسديد التزامات عليه للغير، فيلجأ إلى الاقتراض من الشركة ضمن الشروط المتفق عليها في عقد الشركة وخصوصاً إذا كانت المسحوبات لا تحل هذه المشكلة، وبذلك يصبح الشريك مديناً بمبلغ القرض وحساب النقدية (الصندوق أو البنك) دائناً بنفس المبلغ المقترض وذلك حسب القيد التالي:

×××		من حـ/ قرض الشريك
	×××	إلى حـ/ الصندوق (أو البنك)
		استلام الشريك مبلغ القرض

ويبقى حساب قرض الشريك منفصلاً ومستقلاً عن بقية حساباته الشخصية الأخرى (رأس المال - حسابه الجاري - مسحوباته ...الخ) لعدة أسباب نذكر منها ما يلي:

أ- يختلف مبلغ القرض عن مسحوبات الشريك التي يحدد لها سقف معين.

ب- يختلف معدل فائدة القرض عن معدل فائدة المسحوبات.

جـ- للقرض أولوية في استرداد قيمته بتاريخ الاستحقاق مهما كانت ظروف الشريك وبعكس المسحوبات التي يمكن تدويرها من دورة إلى أخرى.

كما تحدد جميع الشروط الخاصة بتسديد القرض وفوائده بشكل ينسجم ونظام الشركة الأساسي.

أما بالنسبة لفائدة القرض التي ترتب على الشريك التزاماً تجاه الشركة فيتم تسديدها حسب شروط الاتفاق بين الطرفين. حيث يفتح حساب لفائدة قرض الشريك يجعل مديناً وحساب الأرباح والخسائر في الشركة يجعل دائناً بكامل مبلغ فائدة القرض لأن هذه الفائدة تعتبر إيراداً مالياً للشركة.

وفي كل الأحوال تعالج الفائدة كما يلي:

* عند تسديدها من الشريك إلى الشركة بتاريخ الاستحقاق يسجل:

×××		من حـ/ الصندوق
	×××	إلى حـ/ فائدة قرض الشريك

* وعند إعداد حساب الأرباح والخسائر في نهاية الدورة المالية يرحل مبلغ فائدة القرض إلى هذا الحساب ويتم إقفاله وترصيده بالقيد التالي:

×××		من حـ/ فائدة قرض الشريك
	×××	إلى حـ/ الأرباح والخسائر

هذا بفرض أن مبلغ فائدة القرض يسدد بالكامل في تاريخ الاستحقاق.

أما في حال عدم تسديده بالكامل أو عدم تسديد شيء منه ففي هذه الحالة يجعل حساب جاري اشلريك مديناً بالمبلغ غير المسدد من فائدة القرض فقط ويجعل حساب فائدة القرض دائناً بنفس المبلغ وذلك بالقيد التالي:

×××		من حـ/ جاري الشريك
	×××	إلى حـ/ فائدة قرض الشريك

أما بالنسبة لحساب الأرباح والخسائر فيحمل بكامل مبلغ فائدة القرض في نهاية الدورة المالية سواء سدد شيئاً منه أو لم يسدد منه أي شيء في تاريخ الاستحقاق. هذا ما سوف يوضحه المثال التالي:

تأسست شركة تضامن من بلال وياسر للمتاجرة بالأدوات المنزلية، وفي 1991/1/1 اقترض الشريك بلال مبلغ 5000 دينار من الشركة نقداً لتسديد الالتزامات الشخصية المترتبة عليه للغير وبفائدة 7% سنوياً تسدد في نهاية كل دورة مالية مع العلم أن مبلغ القرض يسدد دفعة واحدة في نهاية السنة المالية.

المطلوب:

1- تثبيت القيود اليومية الخاصة بالحصول على القرض.

2- تثبيت القيود اليومية الخاصة بتسديد الفائدة حسب الفرضيات التالية:

* تسديد كامل الفائدة.

* تسديد نصف الفائدة.

* عدم تسديد شيء من الفائدة.

3- تثبيت القيود اليومية الخاصة بتسديد قيمة القرض للشركة بالتاريخ المحدد.

الحل:

1- القيود اليومية الخاصة بالحصول على القرض:

مدين	دائن	البيان
5000		من حـ/ قرض الشريك بلال
	500	إلى حـ/ الصندوق
		استلام الشريك بلال كامل قيمة القرض من الصنودق

2- القيود اليومية الخاصة بتسديد الفائدة:

* حسب الحالة الأولى

مدين	دائن	البيان
350		من حـ/ البنك
	350	إلى حـ/ فائدة قرض الشريك بلال
		دفع الشريك بلال كامل مبلغ فائدة القرض

مدين	دائن	البيان
350		من حـ/ فائدة قرض الشريك بلال
	350	إلى حـ/ الأرباح والخسائر
		تحميل حـ/ الأرباح والخسائر بكامل مبلغ فائدة القرض وإقفال حسابها

* حسب الحالة الثانية:

مدين	دائن	البيان
175		من حـ/ البنك
	175	إلى حـ/ فائدة قرض بلال
		دفع نصف مبلغ الفائدة المستحق على القرض
175		من حـ/ جاري الشريك بلال
	175	إلى حـ/ فائدة القرض
		تحميل حـ/ جاري الشريك بلال بالمبلغ المستحق من الفائدة وغير المسدد
350		من حـ/ فائدة قرض بلال
	350	إلى حـ/ الأرباح والخسائر
		تحميل حـ/ الأرباح والخسائر بكامل مبلغ فائدة القرض

* حسب الحالة الثالثة:

مدين	دائن	البيان
350		من حـ/ جاري بلال
	350	إلى حـ/ فائدة القرض
		تحميل حـ/ جاري بلال بكامل مبلغ فائدة القرض المستحقة وغير مسددة
350		من حـ/ فائدة قرض بلال
	350	إلى حـ/ الأرباح والخسائر
		تحميل حـ/ الأرباح والخسائر بكامل مبلغ فائدة القرض المستحقة وغير مسددة

3- قيود تسديد قرض الشريك بلال إلى الشركة:

مدين	دائن	البيان
5000		من حـ/ البنك
	5000	إلى حـ/ قرض بلال
		تسديد كامل قيمة القرض

إضافة إلى ما ذكر أعلاه بخصوص كل من قروض الشركاء الدائنة والمدينة وفوائدها قد يحدث أن يكون تاريخ القرض مخالفاً لبداية الدورة المالية ونهايتها، أي قد يكون في الشهر الثالث أو الشهر الخامس أو الشهر السابع ...الخ. ففي مثل هذه الحالات تعالج فوائد القرض دائنة أو مدينة عن المدة الفعلية خلال الدورة المالية (بالأشهر) وكذلك تسديد مبالغ القرض يتم حسب الشروط المحددة بين الطرفين سواء كان في نهاية الدورة أو في تاريخ آخر خلال الدورة.

الوحدة الثالثة

القوائم المالية وتوزيع الأرباح والخسائر في شركات التضامن

الوحدة الثالثة

إعداد القوائم المالية
وتوزيع الأرباح والخسائر في شركات التضامن

مقدمة

أوجبت التعليمات رقم (7) لسنة 1996 من تعليمات مسك الحسابات والتي صدرت بالاستناد للمادة رقم 22 فقرة (أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985، أوجبت على كل من يمارس العمل التجاري أن يقوم بمسك وتنظيم دفاتر تجارية معينة وذلك لتدوين العمليات التجارية التي يقوم به، حيث تم إلزامهم مثلاً بمسك دفتر اليومية ودفتر صور الرسائل، ودفتر الجرد والميزانية وذلك كحد أدنى.

وقد نصت الفقرة (ج) من المادة 16 من قانون التجارة الأردني على أنه: ((دفتر الجرد والميزانية اللذان يجب تنظيمهما مرة على الأقل في كل سنة))، فالجرد هو البيان المفصل للبضائع الموجودة داخل المؤسسة التجارية، والميزانية هي التي تبين ما للمؤسسة أو التاجر من حقوق وما عليه من التزامات سواء كانت هذه الحقوق والإلتزامت منقولة أم غير منقولة، ومن هنا يمكن للتاجر وكذلك للآخرين معرفة المركز المالي للتاجر أو للمؤسسة.

وقد نصت الفقرة (ب) من المادة 39 من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 على أنه: ((ينال كل شريك من الربح ويتحمل من الخسارة بما في ذلك ربح أو خسارة التصفية حسب النسبة المتفق عليها والمحددة في عقد الشركة، وإذا لم ينص العقد على هذه النسبة فيتم توزيع الأرباح والخسائر بنسبة حصة كل منهم في رأس المال. كما ويقسم ما تبقى بعد ذلك من أموال الشركة وموجوداتها بين الشركاء كل بنسبة حصته في رأس مالها)).

القوائم المالية

ومن أجل القيام بخطوات تفصيلية فيما يخص القوائم المالية سنعرض فيما يلي للمثال التالي:

ميزان المراجعة التالي يخص شركة النور التجارية والمكونة من شريكين وكما هي في 12/31 مع ملاحظة الأمور التالية:

1- تحتسب فائدة على رأس المال بما يساوي 10%.
2- تم احتساب فائدة على المسحوبات بمعدل 5%، علماً بأن متوسط السحب للشريك حسن هو (6) شهور وللشريك محمد (9) شهور.
3- تم إعدام دين مقداره 450 دينار وتقرر تخصيص ديون مشكوك في تحصيلها بمعدل 6% من قيمة ديون المدينين.
4- متوسط استحقاق أوراق القبض 6 شهور وسعر الخصم السائد في السوق 10%.
5- تم تقدير بضاعة آخر المدة بمبلغ 10500 دينار.
6- إيراد الأوراق المالية للعام هو 700 دينار.
7- الرواتب الشهرية 300 دينار.
8- يتم استهلاك العقار بنسبة 5% سنوياً واستهلاك الأثاث بنسبة 20% سنوياً.
9- يتم توزيع الأرباح بنسب رأس المال.

المطلوب:

1- إجراء قيود التسويات الجردية.
2- تصوير الحسابات من حيث:
   أ- حساب المتاجرة.
   ب- حساب الأرباح والخسائر.
   جـ- حساب توزيع الأرباح والخسائر.
   د- حساب جاري الشركاء.

3- تصوير قائمة المركز المالي.

الحساب	أرصدة	
	دائنة	مدينة
رأس مال الشريك حسن	15000	
رأس مال الشريك محمد	25000	
مسحوبات الشريك حسن		4000
مسحوبات الشريك محمد		6000
المشتروات		16500
المبيعات	22600	
مردودات المشتريات	500	
مردودات المبيعات		600
مدينون		10500
دائنون	7000	
ديون معدومة		250
مخصص ديون مشكوك فيها	450	
بضاعة أول المدة		5000
أوراق قبض		4100
أوراق دفع	4200	
خصم مسموح به		200
خصم مكتسب	350	
أوراق مالية		4000
إيراد أوراق مالية	450	
الصندوق		2000
البنك		4000
فوائد مدينة		400
رواتب		3500
مصروفات نثرية		180
مصروفات دعاية وإعلان		220
مصاريف نقل		450
مصاريف إدارية		650
عقارات		11000
أثاث		2000
	75550	75550

الحل:

* فوائد رأس المال:

فائدة رأس مال الشريك حسن:

15000 × 10% = 1500 دينار.

فائدة رأس مال الشريك محمد:

25000 × 10% = 2500 دينار.

4000		من حـ/ فائدة رأس المال
		إلى مذكورين:
	1500	حـ/ جاري الشريك حسن
	2500	حـ/ جاري الشريك محمد
		إثبات فائدة رأس المال للشركاء حسن ومحمد

4000		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	4000	إلى حـ/ فائدة رأس المال
		إقفال حساب الفائدة في حساب توزيع الأرباح والخسائر

* فوائد مسحوبات الشركاء:

فائدة مسحوبات الشريك حسن:

4000 × 5% × (6÷12) = 100 دينار.

فائدة مسحوبات الشريك محمد:

6000 × 5% × (9÷12) = 225 دينار.

		من مذكورين:
100		حـ/ جاري الشريك حسن
225		حـ/ جاري الشريك محمد
	325	إلى حـ/ فائدة المسحوبات
		إثبات فائدة المسحوبات في الحسابات الجارية

325		من حـ/ فائدة المسحوبات
	325	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إقفال فائدة المسحوبات في حساب توزيع الأرباح والخسائر
		من مذكورين:
4000		حـ/ جاري الشريك حسن
6000		حـ/ جاري الشريك محمد
	10000	إلى حـ/ مسحوبات الشركاء
		إقفال حساب مسحوبات الشركاء في الحسابات الجارية
450		من حـ/ الديون المعدومة
	450	إلى حـ/ المدينين
		إثبات الديون المعدومة في نهاية السنة
700		من حـ/ الأرباح والخسائر
	700	إلى حـ/ الديون المعدومة
		الإقفال في حساب الأرباح والخسائر

* مخصص الديون الواجب:

(10500 – 450) × 6% = 10050 × 6% = 603 دنانير.

المخصص الواجب – المخصص الموجود = التعديل المطلوب

603 – 450 = 153 دينار، الزيادة الواجب اعتبارها

153		من حـ/ الأرباح والخسائر
	153	إلى مخصص الديون المشكوك فيها

مدين	دائن	البيان
10500		من حـ/ بضاعة آخر المدة
	10500	إلى حـ/ المتاجرة
		إثبات بضاعة آخر المدة
205		من حـ/ الأرباح والخسائر
	205	إلى حـ/ مخصص لأوراق القبض
		4100× (12/6) × 10% = 205
		تكوين مخصص خصم لأوراق القبض
250		من حـ/ أوراق مالية مستحقة (700–450)
	250	إلى حـ/ إيراد أوراق مالية
700		من حـ/ إيراد أوراق مالية
	700	إلى حـ/ الأرباح والخسائر
400		من حـ/ الأرباح والخسائر
	400	إلى حـ/ الفوائد المدينة
100		من حـ/ الرواتب
	100	إلى حـ/ الرواتب المستحقة
		(3600–3500)
3600		من حـ/ الأرباح والخسائر
	3600	إلى حـ/ الرواتب
550		من حـ/ الأرباح والخسائر
	550	إلى حـ/ مخصص استهلاك العقار
		(11000 × 5%)

400		من حـ/ الأرباح والخسائر
	400	إلى حـ/ مخصص استهلاك الأثاث
		(2000 × 20%)

حساب المتاجرة للسنة المنتهية في 12/31/ 00000

5000	إلى حـ/ بضاعة أول المدة	22600	من حـ/ المبيعات
16500	إلى حـ/ المشتريات	500	من حـ/ مردودات المشتريات
600	إلى حـ/ مردودات المشتريات	10500	من حـ/ بضاعة آخر المدة
450	إلى حـ/ مصاريف نقل المشتريات		
11050	إلى حـ/ الأرباح والخسائر ((مجمل الربح		
33600		33600	

11050		من حـ/ المتاجرة
	11050	إلى حـ/ الأرباح والخسائر
		إقفال حساب المتاجرة في حساب الأرباح والخسائر

حساب الأرباح والخسائر للسنة المالية المنتهية في 0000/12/31

	إلى مذكورين:		من مذكورين:
700	حـ/ الديون المعدومة	11050	حـ/ المتاجرة
153	حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	350	حـ/ الخصم المكتسب
205	حـ/ مخصص خصم أوراق قبض	700	حـ/ إيرادات أوراق مالية
200	حـ/ خصم مسموح به		
400	حـ/ فوائد مدينة		
3600	حـ/ الرواتب		
180	حـ/ مصروفات نثرية		
220	حـ/ مصروفات دعاية وإعلان		
650	حـ/ مصروفات إدارية		
550	حـ/ مخصص استهلاك عقار		
400	حـ/ مخصص استهلاك أثاث		
4842	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر ((صافي ربح))		
12100		12100	

4842		من حـ/ الأرباح والخسائر
	4842	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إقفال حساب الأرباح والخسائر في حساب توزيع الأرباح والخسائر

حساب توزيع الأرباح والخسائر للسنة المنتهية في 0000/12/31

	البيان		البيان
4000	إلى حـ/ فائدة رأس المال	4842	من حـ/ الأرباح والخسائر ((صافي الربح))
438	إلى حـ/ جاري الشريك حسن	325	من حـ/ فائدة المسحوبات
729	إلى حـ/ جاري الشريك محمد		
5167		5167	

1167 من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

إلى مذكورين:

438 حـ/ جاري الشريك حسن

729 حـ/ جاري الشريك محمد

حساب جاري الشركاء

حسن	محمد	البيان	حسن	محمد	البيان
4000	6000	إلى حـ/ المسحوبات	438	729	من حـ/ توزيع الأرباح
100	225	إلى حـ/ فائدة المسحوبات	1500	2500	من حـ/ فائدة رأس المال
–	–		2162	2996	رصيد
4100	6225		4100	6225	

الميزانية العمومية كما هي في 0000/12/31

إجمالي	فرعي	البيـــــان	إجمالي	فرعي	البيـــــان
		الأصول			رأس المال
	11000	عقارات		15000	رأس مال حسن
10450	(550)	مخصص استهلاك	40000	25000	رأس مال محمد
	2000	أثاث			
1600	(400)	مخصص استهلاك			الخصوم المتداولة
12050				7000	دائنون
		أصول متداولة	11200	4200	أوراق دفع
	10500	مدينون			
9447	(1053)	م. ديون مشكوك فيها			
	4100	أوراق قبض			
3895	(205)	مخصص م. حسم			
4000		أوراق مالية			أرصدة دائنة أخرى
2000		صندوق	100		رواتب
4000		البنك			
10500		بضاعة آخر المدة			
		أرصدة مدينة أخرى			
250		إيراد أوراق مالية			
2162		جاري الشريك حسن			
2996		جاري الشريك محمد			
51300			51300		

توزيع الأرباح والخسائر

إن الأرباح في شركات التضامن نوعان:

1- الربح العادي.

2- الربح الشامل.

أولاً: الربح العادي

* معرفة بنود الإيرادات المتعلقة بالنشاط العادي (التجاري) للمشروع.

* يجب فصل الأرباح غير العادية عن قائمة الأرباح لتظهر في قائمة توزيع الأرباح والخسائر.

* الإيرادات غير العادية: وهي الإيرادات التي ليس لها صفة التكرار وغير مرتبطة بطبيعة النشاط التجاري للمنشأة ومن أمثلتها:

أ- أرباح دعاوى.

ب- الأرباح الرأسمالية.

* شمول بنود الإيرادات غير العادية ضمن الأرباح يؤدي إلى فهم خاطئ للمقدرة الربحية للشركة أو للمشروع.

* قائمة الأرباح (الدخل) تظهر رقمين:

أ- يعبر عن الربح العادي، حساب متاجرة.

ب- يعبر عن صافي الربح الشامل الذي يتضمن بنود الإيرادات والمصروفات غير العادية حساب الأرباح والخسائر.

ثانياً: الربح الشامل

معرفة إيرادات المشروع من جميع مصادره سواء الناتج عن عوامل إدارية أو اجتماعية أو اقتصادية أو قانونية، ويجب أن يتضمن جميع بنود الإيرادات العادية وغير العادية.

يتم قياس الأرباح والخسائر عن طريق مقابلة الإيرادات المحققة بالتكاليف اللازمة للحصول على تلك الإيرادات من خلال قائمة الدخل.

وهذا يعني أن:

الربح = الإيرادات المتحققة – النفقات الفعلية

وقياس الربح والخسارة في شركات التضامن يثير بعض المشكلات المتعلقة بـ:

1- معالجة المسحوبات وفوائد المسحوبات.

2- معالجة التكاليف الضمنية، مثل:

* رواتب وأجور ومكافآت الشركاء.

* الفائدة على رأس المال.

* القروض وفوائدها.

طرق توزيع الأرباح والخسائر

يتم توزيع الأرباح والخسائر بعدة طرق منها:

أ- توزيع الأرباح والخسائر بنسبة ثابتة ليس لها علاقة برأس المال.

ب- توزيع الأرباح والخسائر بنسبة حصص الشركاء في رأس المال.

جـ- توزيع الأرباح والخسائر بنسبة متفق عليها بعد احتساب فائدة على رأس المال.

د- توزيع الأرباح والخسائر بنسبة متفق عليها بعد خصم الراتب.

هـ- توزيع الأرباح والخسائر بنسبة متفق عليها بعد خصم المكافأة.

أولاً: توزيع الأرباح والخسائر بنسبة ثابتة ليس لها علاقة برأس المال

تطبق هذه الطريقة عندما تتساوى حصص الشركاء في رأس المال، وتتفاوت الخدمات المؤداة من قبل الشركاء في الشركة. ويتفق الشركاء عادة

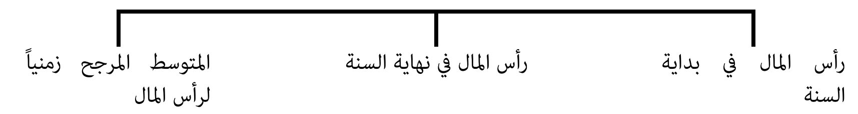
على اختيار نسبة معينة يراعى فيها مكافأة العامل الشخصي وبنسبة خاصة ثابتة بنص عليها عقد الشركة.

أما القيد المحاسبي فيتم على الشكل التالي:

×××		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	×××	إلى حـ/ الحسابات الجارية
		جاري الشريك (أ)
		جاري الشريك (ب)
		توزيع الأرباح والخسائر بنسبة ....

ثانياً: توزيع الأرباح والخسائر بنسبة حصص الشركاء في رأس المال

ويتم تطبيق هذه الطريقة عندما يكون رأس المال عاملاً هاماً ورئيسياً بالإضافة إلى تفاوت الحصص وتكافئهم في الخدمات المؤداة للشركة من قبل الشركاء، وحسب هذه الطريقة يجب أن يتحدد المقصود برأس المال الذي يتم من خلاله توزيع الأرباح والخسائر.



فإذا تم الاتفاق على أساس المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال فإنه لا بد من الاتفاق بين الشركاء على كيفية حساب توقيتات الإضافة أو السحب من حصة كل شريك في رأس المال.

وإذا كانت الإضافات أو التخفيضات التي تجري خلال النصف الأول من شهر معين كما لو كانت قد جرت في بداية هذا الشهر، فإن الإضافات أو التخفيضات التي تجري خلال النصف الثاني من شهر معين كما لو كانت قد جرت في بداية الشهر التالي.

ثالثاً: توزيع الأرباح والخسائر بنسبة متفق عليها بعد حساب فائدة على رأس المال

إن توزيع الأرباح والخسائر بنسبة حصص الشركاء في رأس المال فهذا يعني أن رأس المال هو العامل الهام إن لم يكن الوحيد في تمكين الشركة من مزاولة نشاطها بنجاح، ورأس المال وإن كان غالباً ما يمثل أهم العوامل المؤدية إلى تمكين الشركة من مزاولة نشاطها ولكنه ليس العامل الوحيد.

ويتم تطبيق هذه الطريقة في حال تكافؤ الشركاء في الخدمات المؤداة من قبلهم واختلاف الحصص في رأس المال وبعد احتساب فائدة رأس المال، والجزء الباقي من الأرباح فيتم توزيعه بنسبة متفق عليها بين الشركاء. وتظهر أهمية هذه الطريقة عندما تختلف نسبة توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها عن نسبة حصص الشركاء في رأس المال.

عند احتساب الفائدة على رأس المال يجب مراعاة ما يلي:

1- تحديد سعر الفائدة أو طريقة احتسابها.

2- المقصود من رأس المال الذي تحسب على أساسه الفائدة.

3- هل تحسب الفائدة في جميع الحالات بغض النظر عن كفاية الأرباح أو في حال وجود خسائر.

ولإثبات الفائدة على رأس المال نجري القيود المحاسبية التالية بتاريخ 12/31:

1- احتساب الفائدة:

×××		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	×××	إلى حـ/ فائدة رأس المال
		الشريك (أ)
		الشريك (ب)

2- إقفال حساب فائدة رأس المال في الحسابات الجارية:

××× من حـ/ فائدة رأس المال

الشريك (أ)

الشريك (ب)

××× إلى حـ/ الحسابات الجارية

الشريك (أ)

الشريك (ب)

إقفال حساب فائدة رأس المال في الحسابات الجارية

وأحياناً يتم الاستغناء عن فتح حساب فائدة رأس المال على اعتبار أنه حساب وسيط وتحمل الفائدة مباشرة للحسابات الجارية، كما في القيد التالي:

××× من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

××× إلى حـ/ الحسابات الجارية

الشريك (أ)

الشريك (ب)

مما سبق يتضح أن حساب الفائدة على رأس المال هو وسيلة من وسائل تحقيق العدالة بين الشركاء عن طريق توزيع جزء من الأرباح على أساس حصص الشركاء في رأس المال.

لا يحق للشريك المطالبة باحتساب الفائدة على رأس المال إذا لم ينص عقد الشركة على ذلك، وإذا نص العقد على احتساب هذه الفائدة فتظهر فائدة رأس المال في حساب توزيع الأرباح والخسائر.

ولا يصح مطلقاً اعتبار الفائدة على رأس المال كالفائدة على القروض ((مصروفاً تحميلياً يطرح من مجمل الربح أو الإيراد قبل الوصول إلى صافي الربح)).

رابعاً: طريقة توزيع الأرباح والخسائر بنسبة متفق عليها بعد خصم راتب الشريك

تطبق هذه الطريقة في حال تفاوت الخدمات المؤداة من قبل الشركاء في الشركة أو تفاوت شخصياتهم ونفوذهم التجاري، ويتفق الشركاء على احتساب

رواتب شهرية أو سنوية لكل شريك أو بعضهم على أن يوزع الجزء الباقي من الأرباح بنسبة معينة، ويجب أن نشير هنا إلى نقطة هامة، وهي: أنه ليس للشريك الحق في الرواتب إلاّ إذا نص العقد على ذلك صراحة.

ويجب أن يتضمن العقد التفاصيل الخاصة برواتب الشركاء من ناحية تحديد قيمتها، وأساس تقديرها، وتاريخ استحقاقها، وطريقة معالجة احتمالات عدم كفاية الأرباح أو وجود خسائر.

تعد رواتب الشركاء من وجهة النظر المحاسبية وسيلة من وسائل العدالة في توزيعها للأرباح، فهي بمثابة مكافأة للعامل الشخصي في حال تفاوت الخدمات التي يقدمها الشركاء.

إلاّ أن بعض المحاسبين يرون أن الرواتب هي أجر تدفعه الشركة للشريك مقابل حصولها على خدماته وخاصة إذا أخذ الراتب شكل الراتب المقطوع الثابت، ويجب حسابه بصرف النظر عن نتيجة أعمال الشركة عن طريق خصمه من الإيراد قبل الوصول إلى صافي الأرباح، وبعبارة أخرى فإن هؤلاء يعالجون رواتب الشركاء في حساب الأرباح والخسائر ويقومون باحتسابها حتى إذا لم تكن هناك أرباح كافية لتغطيتها.

وهناك من يرى أن رواتب الشركاء مرتبطة بتوزيع الأرباح والخسائر وهي عبارة عن وسيلة من وسائل تحقيق العدالة بين الشركاء على اعتبار أن الشريك في شركات التضامن يقدم خدماته للشركة دون أجر ويتقاضى فقط حصة من الأرباح مقابل عائد رأس المال وعائد العمل وعائد المخاطرة.

القيود المحاسبية:

×××		من حـ/ راتب الشريك
	×××	إلى حـ/ الصندوق (أو حساب البنك)
		تسلم الشريك لراتبه

×××		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	×××	إلى حـ/ راتب الشريك
		إقفال حـ/ راتب الشريك في حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

مما سبق يتضح لنا أنه:

1- إذا كان الشريك قد تسلم كامل راتبه خلال العام فإن القيد الثاني سيؤدي إلى إقفال حساب الراتب في حساب توزيع الأرباح والخسائر، وذلك عن طريق القيد التالي:

مدين	دائن	البيان
×××		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	×××	إلى حـ/ الرتب الشريك

2- إذا لم يتسلم الشريك كامل الراتب أو جزء منه فيظهر لحساب راتب الشريك رصيد دائن ويمثل قيمة المبالغ التي يستحقها ولم يستلمها وهي عبارة عن ترحيل رصيد حساب راتب الشريك إلى الحسابات الجارية للشريك الطرف الدائن وذلك بالقيد التالي:

مدين	دائن	البيان
×××		من حـ/ راتب الشريك
	×××	إلى حـ/ الحسابات الجارية

مدين	دائن	البيان
×××		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر (بكامل الراتب)
	×××	إلى حـ/ راتب الشريك

مدين	دائن	البيان
×××		من حـ/ راتب الشريك (رصيد دائن)
	×××	إلى حـ/ الحسابات الجارية

حـ/ الراتب

×××	إلى حـ/ الصندوق	×××	من حـ/ التوزيع (كامل الرتب)
×××	رصيد (دائن) ويرحل إلى الحسابات الجارية		
×××		×××	

خامساً: توزيع الأرباح بنسبة متفق عليها بعد خصم مكافأة لأحد الشركاء

تستخدم هذه الطريقة عندما يقدم أحد الشركاء خدمات خاصة للشركة تساعد على تنمية وتطوير عمل الشركة. ويتفق الشركاء على مكافأته وتكون عادة في صورة نسبة مئوية من الأرباح التي تحققها الشركة.

وتعد المكافأة من وجهة النظر المحاسبية بمثابة توزيع للربح، ويجب أن ينص العقد فيما إذا كانت تحسب على رقم الربح أو تحسب على صافي الربح بعد احتساب هذه المكافأة.

مثال:

صافي الربح النهائي في إحدى الشركات بلغ 121000 دينار، وكان عقد الشركة ينص على احتساب مكافأة سنوية بمعدل 10% علماً أن الأرباح توزع بنسبة 1:2 بين الشريكين (أ، ب).

الحل:

1- الفائدة على رقم الربح:

المكافأة = 121000 × 10% = 12100 دينار.

صافي الربح بعد اقتطاع المكافأة = 121000 – 12100 = 108900 دينار.

مدين	دائن	البيان
12100		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	12000	إلى حـ/ مكافأة الشريك

مدين	دائن	البيان
108900		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	108900	إلى حـ/ الحسابات الجارية
		72600 للشريك (أ)
		36300 للشريك (ب)
		توزيع الأرباح الباقية بين الشريكين بنسبة 1:2

2- استخراج المكافأة على صافي الربح بعد احتساب المكافأة:

تعد هذه المكافأة كأنها عنصر من عناصر المصاريف الواجب استبعادها للوصول إلى صافي الربح النهائي.

ونفترض أن عقد الشركة في المثال السابق ينص على احتساب مكافأة لأحد الشركاء بواقع 10% من صافي الربح بعد المكافأة، ويتم احتساب المكافأة على النحو التالي:

((بفرض أن صافي الربح بعد احتساب المكافأة "100 دينار، فإن المكافأة تكون 10 دنانير"، ومن ثم فإن صافي الربح قبل احتساب المكافأة يكون "110 دينار وهو صافي الربح 100 + 10 = 110" فيكون الربح قبل احتساب المكافأة 110 دينار)). وبتطبيق ذلك على المثال السابق:

121000	تعادل	%110
صافي الربح بعد المكافأة	تعادل	%100

صافي الربح بعد المكافأة = (121000 × 100) ÷ 110 = 110000 دينار

وبالتالي فإن قيمة المكافأة = 121000 – 110000 = 11000 دينار.

مرتبات ومكافآت الشركاء

أولاً: مرتبات الشركاء

يقوم أحد الشركاء أو بعضهم في إدارة أعمال الشركة بعد الاتفاق مع الشركاء الآخرين على ذلك، ويجب أن يتصف الشريك الذي يتولى الإدارة بصفات ومهارات وكفاءات وخبرات جيدة لا تتوفر في الشركاء الآخرين وفي المقابل يتضمن الاتفاق تحديد مرتب شهري أو سنوي بمبلغ معين مقطوع أو بنسبة مئوية من صافي الأرباح.

وعند دفع المرتب إلى الشريك يثبت بالقيد التالي:

×××		من حـ/ مرتب الشريك
	×××	إلى حـ/ الصندوق

وعند إقفال حساب مرتب الشريك في حساب توزيع الأرباح والخسائر يثبت بالقيد التالي:

×××		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	×××	إلى حـ/ مرتب الشريك

ويلاحظ أن مرتب الشريك قد تم إقفاله في حساب توزيع الأرباح والخسائر وليس في حساب الأرباح والخسائر والسبب في ذلك هو كون مرتب الشريك لا

يمثل عبئاً تجارياً على الشركة ليحمل على حساب الأرباح والخسائر بل هو تنظيمي لإغادة توزيع صافي الربح بين الشركاء انفسهم، لذلك تم تحميله على حساب توزيع الأرباح والخسائر وهكذا بالنسبة لتعويضات أو مكافآت الشركاء.

وقد يحدث ألاّ يدفع كامل مرتب اشلريك أي يبقى جزء منه غير مسدد حتى تاريخ إعداد الحسابات الختامية في نهاية الدورة المالية وفي هذه الحالة يجب تحويل كل مبلغ من المرتب غير مسدد للشريك إلى حسابه الجاري بالقيد التالي:

×××		من حـ/ مرتب الشريك
	×××	إلى حـ/ جاري الشريك

وفي جميع الأحوال سواء سدد كامل مرتب الشريك أو جزء منه أو لم يسدد منه شيء فيجب أن يحمل بالكامل على حساب توزيع الأرباح والخسائر في نهاية الدورة. ولتوضيح ما ورد أعلاه نورد المثال التالي:

بفرض أن شركة تضامن مكونة من سامر ونادر وعمر باسم سامر وشركاه تعمل في مجال صناعة المواد الغذائية وقد تم الاتفاق بين الشركاء على اختيار الشريك عمر لإدارة وتسيير أعمال الشركة لما يتمتع به من خبرة كبيرة في مجال الإدارة وذلك مقابل مرتب شهري قدره 200 دينار. يدفع في نهاية كل شهر.

المطلوب:

تثبيت القيود اليومية الخاصة بمرتب الشريك عمر حسب الفرضيات التالية:

* المرتب سدد للشريك عن كامل أشهر السنة.
* المرتب سدد للشريك عن تسعة أشهر فقط.
* المرتب غير مسدد منه شيء خلال الدورة.

الحل:

* حسب الفرضية الأولى: عند تسديد المرتب للشريك يثبت القيد التالي:

200		من حـ/ مرتب الشريك عمر
	200	إلى حـ/ الصندوق
		دفع المرتب الشهري للشريك

وهكذا في كل شهر حتى نهاية الدورة المالية حيث يحمل حساب توزيع الأرباح والخسائر بكامل مبلغ مرتب الشريك السنوي بالقيد التالي:

2400		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	2400	إلى حـ/ مرتب الشريك عمر
		إقفال حـ/ مرتب الشريك في حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

* حسب الفرضية الثانية: عند تسديد المرتب للشريك يثبت القيد التالي:

200		من حـ/ مرتب الشريك عمر
	200	إلى حـ/ الصندوق
		دفع المرتب الشهري للشريك

وهكذا في كل شهر يدفع للشريك عمر مرتبه بالتاريخ المحدد للاستحقاق. وأما إذا تم تجميع مرتبات الشريك عن كامل الفترة المستحق عنها وهي (9) أشهر ثم سددت للشريك دفعة واحدة تثبت بالقيد التالي:

1800		من حـ/ مرتبات الشريك عمر
	1800	إلى حـ/ الصندوق
		دفع مرتبات عنر عن (9) أشهر دفعة واحدة

وأما بالنسبة للجزء الآخر من مرتبات الشريك عمر وغير المسددة له عن (3) اشهر فيتم تحويله إلى حسابه الجاري بالقيد التالي:

600		من حـ/ مرتبات الشريك عمر
	600	إلى حـ/ جاري الشريك عمر
		تحميل حـ/ جاري عمر بالمرتبات غير المسددة له خلال الدورة

أما بالنسبة لحساب توزيع الأرباح والخسائر فإنه يحمل في نهاية الدورة المالية بكامل مرتبات الشريك عمر طرف المدين منه سواء كانت مسددة له بالكامل أو لم تسدد وذلك بالقيد التالي:

2400		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	2400	إلى حـ/ مرتبات الشريك عمر
		إقفال حـ/ مرتبات الشريك عمر في حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

* المعالجة حسب الفرضية الثالثة:

حسب هذه الحالة نجد أنه لم يسدد للشريك عمر شيء من مرتباته الشهرية خلال كامل الدورة المالية لذلك يتم تحويل كامل مبلغ المرتبات إلى حسابه الجاري طرف دائن بالقيد التالي:

2400		من حـ/ مرتبات الشريك عمر
	2400	إلى حـ/ جاري الشريك عمر
		تحميل جـ/ جاري بكامل المرتبات

وفي المقابل وعند إعداد الحسابات الختامية في نهاية الدورة المالية يتم إقفال حساب المرتبات في حساب توزيع الأرباح والخسائر بالقيد التالي:

2400		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	2400	إلى حـ/ مرتبات الشريك عمر
		إقفال حساب مرتبات عمر في حساب التوزيع

يتضح من الفرضيات الثلاث المذكورة سابقاً مايلي:

1- أن حساب جاري الشريك عمر لم يتأثر في الفرضية الأولى حيث أنه تم تسديد كامل المرتبات الشهرية خلال الدورة المالية للشريك عمر.

2- أن حساب جاري الشريك قد تأثر في الفرضية الثانية حيث تم تحميله بمرتبات الشريك عمر غير المسددة له خلال الدورة المالية وهي عن (3) أشهر.

3- أن حساب جاري الشريك عمر أيضاً تأثر في الفرضية الثالثة حيث ام تحميله بكامل مرتبات الشريك عمر الشهرية خلال الدورة المالية التي لم يسدد له منها شيء.

ثانياً: مكافآت الشركاء

يحدث أن يتم الاتفاق مع بعض الشركاء الذين لديهم خبرة فنية في تسيير الأمور الإدارية في الشركة، أو لتنفيذ أعمال معينة مثل العمل على ترويج مبيعات الشركة أو عقد صفقات مع الغير لحساب الشركة أو لتنفيذ أعمال أخرى لصالح الشركة وذلك مقابل مكافأة معينة تدفع للشريك في نهاية الدورة

المالية وتحسب إما بشكل مبلغ سنوي مقطوع وإما بنسبة مئوية معينة من صافي ربح الشركة ...الخ. وفي كل الأحوال فإن الهدف من دفع هذه المكافآت هو التشجيع على زيادة نشاط أعمال الشركة من أجل زيادة أرباحها السنوية.

وبشكل عام يجب أن يتضمن الاتفاق بين الشركاء بخصوص دفع المكافآت جميع الشروط الخاصة بكيفية منحها ودفعها حتى لا يحدث أي خلاف بين الشركاء فيما بعد وخصوصاً أن المكافآت مثلها مثل مرتبات الشركاء وفوائد مسحوبات الشركاء حيث أن جميعها لا تعتبر عبئاً مالياً على الشركة يحمل على حساب الأرباح والخسائر، بل هي تنظيم لتوزيع صافي الربح بين الشركاء.

أما يفما يتعلق بكيفية حساب مبلغ المكافآت ودفعها للشركاء فهذا مرتبط بالاتفاق المحدد بين الشركاء بهذا الخصوص وكما يلي:

* فإذا حدد مبلغ المكافأة السنوي بشكل مبلغ مقطوع فلا يوجد أية مشكلة في حسابها ودفعها.

* أما إذا حدد مبلغ المكافأة السنوي بنسبة مئوية معينة من أرباح الشركة المحققة فعلاً في نهاية الدورة المالية فيمكن أن نميز بين حالتين هما:

1- حساب المكافأة من صافي الربح قبل خصم مبلغ المكافأة.

2- حساب المكافأة من صافي الربح بعد خصم مبلغ المكافأة.

* فيما يخص الحالة الأولى، وعند تسديد مبلغ المكافأة إلى الشريك تثبت بالقيد التالي:

×××		من حـ/ مكافأة الشريك
	×××	إلى حـ/ الصندوق
		دفع مكافأة الشريك

وفي نهاية الدورة وعند إعداد الحسابات الختامية يتم تحويل حساب مكافأة الشريك إلى حساب توزيع الأرباح والخسائر وإقفالها بالقيد التالي:

×××		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	×××	إلى حـ/ مكافأة الشريك
		إقفال حـ/ المكافأة في حـ/ التوزيع

وفي حال عدم تسديد مبلغ المكافأة إلى الشريك بتاريخ الاستحقاق المحدد يجب تحويل مبلغ المكافأة إلى حساب جاري الشريك طرف دائن منه بالقيد التالي:

×××		من حـ/ مكافأة الشريك
	×××	إلى حـ/ جاري الشريك

وعلى الدوام فإن الحساب الجاري يحمل بمبلغ المكافأة غير المسدد للشريك بتاريخ الاستحقاق فقط مثله مثل مرتبات الشركاء غير المسددة تماماً. في حين أن حساب توزيع الأرباح والخسائر يحمل على الدوام بكامل مبلغ المكافأة سواء سددت للشريك أو لم تسدد وذلك في نهاية الدورة المالية. ولتوضيح ما ورد أعلاه تورد المثال التالي:

سالم وحسن ومبروك شركاء في شركة تضامن توزع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة 1–2–3 على التوالي. مع العلم بأن أرباح الشركة قد بلغت في نهاية الدورة المالية 60000 دينار. وتضمن الاتفاق بين الشركاء منح مكافأة للشريك سالم بنسبة مئوية 10% من صافي أرباح الشركة لقاء قيامه بتنفيذ وتسيير الأعمال المكلف بها.

المطلوب:

تثبيت الإجراءات الخاصة بحساب ودفع مكافأة الشريك سالم.

الحل:

* حساب مبلغ المكافأة= 60000 × 10% = 6000 دينار.

* دفع مبلغ المكافأة للشريك سالم

6000		من حـ/ مكافأة الشريك سالم
	6000	إلى حـ/ الصندوق

وعند إعداد الحسابات الختامية في نهاية الدورة المالية يرحل حساب المكافأة إلى حساب التوزيع بالقيد التالي:

6000		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	6000	إلى حـ/ مكافأة الشريك
		إقفال حـ/ المكافأة في حساب التوزيع

* فيما يخص الحالة الثانية، وحساب المكافأة من صافي الربح بعد خصم المكافأة:

تختلف هذه الحالة عن الحالة الأولى التي تم احتساب المكافأة فيها بالنسبة المئوية المحددة من صافي الربح مباشرة. في حين أنه في هذه الحالة يجب أولاً استبعاد مبلغ المكافأة من صافي الربح ومن ثم حساب مبلغ المكافأة للشريك المحددة له. ويمكن معالجة هذا الموضوع من خلال الطريقتين التاليتين:

1- حساب مبلغ المكافأة مباشرة.

2- حساب المكافأة بعد استبعاد مبلغ المكافأة من صافي الربح.

في الحالة الأولي، أي حساب مبلغ المكافأة مباشرة بفرض أن شركة تضامن مكونة من مروان وعمر وحسن توزع الأرباح والخسائر بينهم بالتساوي وأن أرباح الشركة في نهاية الدورة قد بلغت 55000 دينار. وتضمن الاتفاق بين الشركاء على أن تدفع مكافأة للشريك حسن نسبة 10% من صافي الأرباح بعد خصم واستبعاد مبلغ المكافأة من الأرباح وذلك لقاء قيامه بتنفيذ بعض الأعمال المكلف بها.

المطلوب:

تثبيت حساب ودفع المكافأة للشريك حسن في اليومية.

الحل:

حساب مبلغ المكافأة، حيث يتم مباشرة باستعمال المعادلة التالية:

$$\text{مبلغ المكافأة} = \frac{\text{نسبة المكافأة} \times \text{صافي الربح قبل خصم مبلغ المكافأة}}{\text{نسبة المكافأة} + 100}$$

أي

$$\text{مبلغ المكافأة} = \frac{55000 \times 10}{100 + 10} \quad \frac{550000}{110} = 5000 \text{ دينار}$$

دفع مبلغ المكافأة للشريك حسن:

5000		من حـ/ مكافأة الشريك حسن
	5000	إلى حـ/ الصندوق
		دفع مبلغ المكافأة للشريك حسن

5000		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	5000	إلى حـ/ مكافأة الشريك حسن
		إقفال حـ/ المكافأة في نهاية الدورة في حساب التوزيع

في الحالية الثانية، حساب المكافأة بعد استبعاد مبلغ المكافأة من صافي الربح، نأخذ نفس المثال السابق في حساب مبلغ المكافأة مباشرة.

المطلوب:

تثبيت حساب ودفع مكافأة الشريك حسن.

الحل:

* حساب مبلغ المكافأة باستعمال الرمز (س)

بفرض أن صافي الربح بعد خصم مبلغ المكافأة = س

وأن صافي الربح قبل خصم المكافأة = س + 10% س

ومنه (س + 10% س) = 55000 دينار.

ومنه 10ر1 س = 55000 دينار.

$$\text{إذاً س} = \frac{55000 \times 100}{110} = 50000 \text{ دينار}$$

ومنه مبلغ المكافأة = 55000 – 50000 = 5000 دينار

أو مبلغ مكافأة حسن = 50000 × 10% = 5000 دينار

* عند دفع المكافأة إلى الشريك حسن تثبت بالقيد التالي:

5000		من حـ/ مكافأة الشريك حسن
	5000	إلى حـ/ الصندوق

* عند تحويل مبلغ المكافأة إلى حساب توزيع الأرباح والخسائر وإقفاله فيه يثبت بالقيد التالي:

5000		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	5000	إلى حـ/ مكافأة الشريك حسن

معالجة فائدة رأس المال

إن منح فائدة على رؤوس أموال الشركاء يجب أن يحدده الشركاء في عقد الشركة عند تأسيسها وبنصوص واضحة وصريحة حتى لا يحدث أي خلاف بينهم فيما بعد وبالتالي فلا يحق لهم المطالبة بهذه الفائدة.

أما الهدف الأساسي من منح فائدة على رؤوس أموال الشركاء فيعود إلى عدة أسباب نذكر اثنين منهما وهما من أهم هذه الأسباب:

1- تحقيق العدالة في توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

2- التأكد من كفاية عائد الاستثمار لرأس المال المستثمر في الشركة.

أولاً: تحقيق العدالة في توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء

إن الهدف من حساب فائدة على رؤوس أموال الشركاء هو تحقيق العدالة بين الشركاء في توزيع نتيجة أعمال الدورة المالية من ربح أو خسارة وخصوصاً في حال كون حصص الشركاء في رأس المال موزعة بينهم بشكل غير متساوٍ وفي نفس الوقت فإن النتيجة توزع بين الشركاء وأن النتيجة توزع بنسبة مختلفة عن حصص الشركاء في رأس المال. وهذا ما سوف نوضحه بالمثال التالي:

شركة تضامن مكونة من سامي وبلال كشركاء متضامنين وبرأس مال قدره 60000 دينار. موزعة بينهم بنسبة 1-2 على التوالي وتحسب فائدة على رأس المال بمعدل 6% سنوياً، مع العلم بأن أرباح الشركة بلغت في نهاية الدورة المالية 12000 دينار. وتوزع على الشركاء بالتساوي.

المطلوب:

1- حساب نصيب كل شريك من صافي الأرباح قبل حساب الفائدة على رأس المال.

2- حساب نصيب كل شريك من صافي الأرباح بعد حساب الفائدة على رأس المال.

الحل:

1- نصيب كل شريك من الأرباح قبل حساب الفائدة على رأس المال:

نصيب الشريك الواحد = 12000 ÷ 2 = 6000 دينار.

2- نصيب الشريك الواحد من صافي الأرباح بعد حساب فائدة على رأس المالي:

رأس مال الشريك سامي = 60000 × 3/1 = 20000 دينار.

فائدة رأس مال الشريك سامي = 20000 × 6% = 1200 دينار.

رأس مال الشريك بلال = 60000 × 3/2 = 40000 دينار.

فائدة رأس مال الشريك بلال = 40000 × 6% = 2400 دينار.

نصيب الشريك الواحد = نصيبه من الأرباح + فائدة رأس ماله.

صافي الأرباح بعد حساب فائدة رأس المال = 12000 (1200+2400) = 8400 دينار.

نصيب الشريك الواحد من صافي الأرباح = 8400 ÷2 = 4200 دينار.

نصيب الشريك سامي = 4200 + 1200 = 5400 دينار.

نصيب الشريك بلال = 4200 + 2400 = 6600 دينار.

يتضح من خلال توزيع صافي نتيجة الدورة على الشركاء في حالة عدم حساب فائدة على رأس المال فإن نصيب كل شريك كان مساوياً للشريك الآخر. في حين أنه في حالة احتساب فائدة على رأس المال قد اختلف نصيب كل شريك عن الآخر وأصبح كما يلي:

* الشريك سامي: أصبح نصيبه بعد حساب فائدة على رأس المال 5400 دينار. بدلاً من 6000 دينار قبل حساب الفائدة مع العلم بأن رأس ماله هو 20000 دينار.

* الشريك بلال: أصبح نصيبه أيضاً بعد حساب فائدة على رأس المال 6600 دينار بدلاً من 6000 دينار قبل حساب الفائدة في حين أن رأس ماله هو 40000 دينار.

وبذلك نجد أن حساب فائدة على رأس المال قد حقق نوعاً من العدالة في التوزيع بين الشركاء وخصوصاً أن رأس مال كل منهما يختلف عن الآخر.

وبشكل عام فإن ما تم توضيحه أعلاه وما ورد في المثال المذكور هو أن رأس المال موزع بشكل غير متساوٍ بين الشركاء في حين أن الأرباح والخسائر توزع بينهما بالتساوي.

وبفرض حالة العكس تماماً أي أن رأس المال موزع بين الشركاء بالتساوي وأن نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما غير متساوية، وأما حساب الفائدة على رأس المال يحقق نوعاً من العدالة بين الشركاء في التوزيع.

ثانياً: التأكد من عائد الاستثمار لرأس المال المستثمر في الشركة

إن حساب الفائدة على رأس المال يساعد في التأكد من أن عائد الاستثمار لرأس المال في الشركة كافٍ لدرجة يسمح بها للشركاء من الاستمرار في المتابعة في تشغيل رأس مال الشركة مع الأخذ بعين الاعتبار لعنصر المخاطرة التي قد يتعرض لها رأس المال من خلال المتاجرة به. ومن المعروف أن أهم العوامل التي تساهم في إنتاج الأرباح هي:

* عائد رأس المال المستثمر في الشركة.

* عائد الجهد المبذول (العمل).

* العائد الاقتصادي الناتج عن المخاطرة في رأس المال خلال السنة المالية، فإذا كان هذا العائد جيداً فإن عملية المتاجرة في رأس المال سوف تستمر وأما إذا كان هذا العائد متدنياً فمن الأفضل للشركاء حل الشركة وتصفيتها والبحث عن مجالات وأعمال أخرى للاستثمار يكون عائد الاستثمار فيها جيداً وعالياً.

أمابالنسبة للمعالجة المحاسبية لفائدة رأس المال فهي كما يلي:

* عند حساب مبلغ الفائدة وتحميلها على حساب التوزيع يثبت بالقيد التالي:

منه	له	البيان
×××		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	×××	إلى حـ/ فائدة رأس المال

* عند إقفال حساب الفائدة الذي يتم بترحيله إلى حساب جاري الشريك يثبت بالقيد التالي:

منه	له	البيان
×××		من حـ/ فائدة رأس المال
	×××	إلى حـ/ جاري الشريك

ونشير هنا ايضاً أن حساب فائدة رأس المال قد حمل على حساب توزيع الأرباح والخسائر وليس على حساب الأرباح والخسائر ومثله في ذلك مثل حساب فائدة مسحوبات الشركاء ومرتباتهم ومكافآتهم، لأنه يعتبر تنظيماً لتوزيع صافي الربح بين الشركاء وليس عبئاً عليه.

أما بالنسبة للقيود اليومية الخاصة بالمثال السابق عن شركة سامي وبلال فتعالج كما يلي:

* عند حساب مبلغ الفائدة يسجل:

منه	له	البيان
3600		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إلى مذكورين:
	1200	حـ/ فائدة رأس مال سامي
	2400	حـ/ فائدة رأس مال بلال
		تحميل حـ/ فائدة رأس المال على حساب التوزيع

* عند إقفال حساب فائدة رأس المال يسجل:

منه	له	البيان
		من مذكورين:
1200		حـ/ فائدة رأس مال سامي
2400		حـ/ فائدة رأس مال بلال
		إلى مذكورين:
	1200	حـ/ جاري الشريك سامي
	2400	حـ/ جاري الشريك بلال
		إقفال حـ/ الفائدة في حـ/ الجاري

مثال تطبيقي شامل لجميع الحسابات الشخصية للشركاء

في 1990/1/1 أسس كل من نجيب وبشير وسالم شركة تضامن برأس مال قدره 60000 دينار، موزع بينهم بالتساوي، وتضمن الاتفاق بين الشركاء الأمور التالية:

* يحسب مرتب شهري للشريك نجيب بمبلغ 200 دينار لقاء قيامه بإدارة الشركة ولن يسدد له من المرتب شيء حتى نهاية الدورة.

* تحسب مكافأة سنوية للشريك بشير بمعدل 5% من صافي الربح لقاء قيامه ببعض الأعمال في الشركة.

* تحسب فائدة على مسحوبات الشركاء بمعدل 5% سنوياً مع العلم بأن معدل مسحوبات الشركاء في نهاية الدورة بلغت ما يلي مع العلم أن متوسط مدة السحب هي (6) أشهر.

2000 دينار، الشريك نجيب

1500 دينار، الشريك بشير

1000 دينار، الشريك سالم

* تحسب فائدة على رأس المال بمعدل 6% سنوياً.

* توزع الأرباح والخسائر بين الشركاء بالتساوي مع العلم بأن صافي الأرباح بلغ في نهاية الدورة 15000 دينار.

المطلوب:

1- القيود اليومية للعمليات المذكورة أعلاه.

2- تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر.

3- تصوير حساب جاري الشركاء الإجمالي.

الحل:

1- القيود اليومية للعمليات:

من	إلى	البيان
		من مذكورين:
20000		حـ/ حصة الشريك نجيب
20000		حـ/ حصة الشريك بشير
20000		حـ/ حصة الشريك سالم
		إلى مذكورين:
	20000	حـ/ رأس مال الشريك نجيب
	20000	حـ/ رأس مال الشريك بشير
	20000	حـ/ رأس مال الشريك سالم
		توزيع رأس المال على الشركاء بالتساوي
15000		من حـ/ الأرباح والخسائر
	15000	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		ترحيل صافي الربح إلى حساب التوزيع
2400		من حـ/ مرتب نجيب
	2400	إلى حـ/ جاري نجيب
		حساب مرتب نجيب السنوي
2400		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	2400	إلى حـ/ مرتب نجيب
		تحميل حساب التوزيع بمرتب نجيب
750		من حـ/ مكافأة بشير
	750	إلى حـ/ جاري بشير
		حساب مكافأة بشير السنوية

750		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	750	إلى حـ/ مكافأة الشريك بشير
		تحميل حـ/ التوزيع بمكافأة الشريك بشير
		من المذكورين:
2000		حـ/ جاري الشريك نجيب
1500		حـ/ جاري الشريك بشير
1000		حـ/ جاري الشريك سالم
		إلى مذكورين:
	2000	حـ/ مسحوبات الشريك نجيب
	1500	حـ/ مسحوبات الشريك بشير
	1000	حـ/ مسحوبات الشريك سالم
		تحميل جاري الشركاء بمسحوباتهم
		من المذكورين:
50		حـ/ جاري الشريك نجيب
38		حـ/ جاري الشريك بشير
25		حـ/ جاري الشريك سالم
		إلى مذكورين:
	50	حـ/ فائدة مسحوبات الشريك نجيب
	38	حـ/ فائدة مسحوبات الشريك بشير
	25	حـ/ فائدة مسحوبات الشريك سالم
		حساب فائدة المسحوبات بمعدل 5%
		من مذكورين:
50		حـ/ فائدة مسحوبات الشريك نجيب
38		حـ/ فائدة مسحوبات الشريك بشير
25		حـ/ فائدة مسحوبات الشريك سالم
	113	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		تحميل حـ/ التوزيع بفائدة المسحوبات

		من المذكورين:
1200		حـ/ فائدة رأس مال الشريك نجيب
1200		حـ/ فائدة رأس مال الشريك بشير
1200		حـ/ فائدة رأس مال الشريك سالم
		إلى مذكورين:
	1200	حـ/ جاري الشريك نجيب
	1200	حـ/ جاري الشريك بشير
	1200	حـ/ جاري الشريك سالم
		حساب فائدة رأس المال بمعدل 6% سنوياً
3600		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إلى مذكورين:
	1200	حـ/ فائدة رأس مال نجيب
	1200	حـ/ فائدة رأس مال بشير
	1200	حـ/ فائدة رأس مال سالم
		إقفال فائدة رأس المال في حساب التوزيع
8363		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		إلى مذكورين:
	2788	حـ/ جاري الشريك نجيب
	2788	حـ/ جاري الشريك بشير
	2787	حـ/ جاري الشريك سالم
		توزيع صافي الربح على الشركاء بالتساوي

2- تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر:

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

مدين - إجمالي	جزئي	البيان	دائن - إجمالي	جزئي	البيان
		إلى مذكورين:	15000		من حـ/ أ. خ. (صافي الربح)
	1200	حـ/ فائدة ر. م. نجيب			من مذكورين:
	1200	حـ/ فائدة ر. م. بشير		50	حـ/ فائدة مسحوبات نجيب
3600	1200	حـ/ فائدة ر. م. سالم		38	حـ/ فائدة مسحوبات بشير
2400	2400	إلى حـ/ مرتب نجيب	113	25	حـ/ فائدة مسحوبات سالم
750	750	إلى حـ/ مكافأة بشير			
8363		الرصيد (صافي الربح)			
15113			15113		
		إلى مذكورين:	8363		الرصيد مدور
	2788	حـ/ جاري الشريك نجيب			
	2788	حـ/ جاري الشريك بشير			
8363	2787	حـ/ جاري الشريك سالم			
8363			8363		

3- تصوير حساب جاري الشركاء الإجمالي

حـ/ جاري الشركاء

مدين - الشركاء			البيان	دائن - الشركاء			البيان
سالم	بشير	نجيب		سالم	بشير	نجيب	
1000	1500	2000	إلى حـ/ مسحوبات الشركاء	1200	1200	1200	من حـ/ فائدة رأس المال
25	38	50	إلى حـ/ فائدة المسحوبات			2400	من حـ/ المرتب
					750		من حـ/ المكافأة
2962	3200	4338	الرصيد	2787	2788	2788	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
3987	4738	6388		3987	4738	6388	

الوحدة الرابعة

التغيير في ملكية شركات التضامن

التغيير في ملكية شركات التضامن

مقدمة

بعد فترة زمنية على تأسيس الشركة قد يجد الشركاء انفسهم مضطرين إلى إجراء بعض التعديلات الخاصة بهم التي يمكن أن تعود إلى الأسباب أو الحالات التالية:

1- رغبة الشركاء في إجراء التعديلات التالية:

* تعديل نسب اوزيع الأرباح والخسائر.

* تعديل مبالغ مسحوباتهم الشخصية وفوائدها.

* تعديل مبالغ قروضهم (سلفهم) المدينة والدائنة ومعدل فوائدها.

* تعديل معدل فائدة رأس المال.

2- رغبة الشركاء في إدخال شريك جديد أو أكثر أو انضمام شركة أخرى مماثلة أصغر وخاصة إذا كانت الشركة بحاجة إلى أموال إضافية عجز الشركاء على تأمينها من أموالهم الخاصة من أجل التوسع في نشاطها الاقتصادي.

3- رغبة أحد الشركاء في الانسحاب من الشركة بسبب وضعه الصحي أو لأسباب أخرى خاصة به وبرضاء الشركاء الآخرين.

ومن أجل توضيح معالجة الأسباب المذكورة سابقاً والتي أدت إلى إجراء تعديلات تخص الشركاء نقتصر على أهم هذه الحالات وهي:

1- التعديل بإدخال شريك أو أكثر إلى الشركة.

2- التعديل بانضمام شركة أخرى مماثلة إلى الشركة.

3- التعديل بانسحاب أحد الشركاء من الشركة.

التعديل بإدخال شريك جديد أو أكثر إلى الشركة

قد يضطر الشركاء في الشركة بالموافقة بالإجماع إلى إدخال شريك جديد إلى الشركة وذلك عندما يرغبون في توسيع أعمال الشركة بما يتناسب ويواكب حاجات ومتطلبات المجتمع المتزايدة وفي نفس الوقت لا يملكون الأموال اللازمة لعملية التوسع مما يضطرون إلى قبول شركاء جدد ينضمون إليهم في الشركة لتأمين الأموال اللازمة وذلك بعد دراسة أوضاع الشريك او الشركاء الجدد دراسة وافية.

وقد يحدث في بعض الأحيان أن يوافق الشركاء في الشركة على إدخال شريك جديد ليس من أجل الحاجة إلى اموال إضافية وإنما لحاجة الشركة إلى شخص ذي خبرة علمية وفنية في المجال الذي تعمل به وخصوصاً إذا كان الشركاء يفتقرون إلى مثل هذه الكفاءات.

في كل الأحوال فإن عملية التعديل ترتبط بالشروط التي توضع بين الشركة من ناحية والشريك الجديد من ناحية أخرى. فقد يرغب الشركاء بتعديل كثير من الأمور الخاصة بهم قبل إدخال الشريك الجديد أو بالعكس فقد يحدث أن يبقوا كل شيء على حاله وكذلك الشريك الجديد قد يطالب في بعض الأحيان بإجراء بعض التعديلات عند دخوله الشركة. وقد يوافق على الدخول دون تعديل أي شيء وبالشروط التي يضعها له الشركاء في الشركة. كما يجب التمييز في وضع الشريك المنضم فيما إذا كان غير تاجر أو كان تاجراً وهذا ما سوف نوضحه في الأمثلة التالية:

الشريك الجديد غير التاجر

وهنا يجب التمييز فيما إذا دخل الشريك بعمله أو بحصة في رأس المال. وعند دخوله بعمله كشريك جديد إلى الشركة فإن الأمر لا يتطلب أي معالجة خاصة لعملية الانضمام بل يتم تثبيت هذا الانضمام في دفاتر وسجلات الشركة بالجملة البيانية التالية ((انضم الشريك فلان ..... كشريك في الشركة بعمله وفقاً للشروط المتفق عليها بين الطرفين)).

أما عندما يدخل الشريك بحصة في رأس المال فإن عملية الانضمام تحتاج إلى معالجة محاسبية لتثبيت إجراءات الانضمام وهذا ما سوف نوضحه في المثال التالي:

عبدالسلام وحسن شركاء في شركة تضامن تعمل في مجال المتاجرة بالسلع الجاهزة وبرأس مال 30000 دينار موزع بينهما بالتساوي، ونتيجة لتوسيع أعمال الشركة وافق الشريكان على شريك ثالث إلى الشركة هو الشريك سعيد وبحصة في رأس المال حددت بمبلغ 10000 دينار، يسددها بشيك إلى مصرف الشركة مع العلم أن شروط الانضمام بين الطرفين ابقت كل شيء على حاله بدون أي تعديل سواء كانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء بنسبة رأس مال كل منهم أو بنسب أخرى أو غير ذلك، مع العلم بأن ميزانية الشركة كانت عند انضمام سعيد كما يلي:

ميزانية الشركة عند انضمام الشريك الجديد

أصول		خصوم	
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
23000	أصول ثابتة		رأس المال
12000	أصول متداولة	15000	رأس مال الشريك عبدالسلام
2500	أموال جاهزة	15000	رأس مال الشريك حسن
		7500	ديون قصيرة الأجل
37500		37500	

المطلوب:

1- تثبيت إجراءات انضمام الشريك سعيد في دفاتر الشركة.

2- تصوير ميزانية الشركة بعد الانضمام.

الحل:

1- إجراءات الانضمام في اليومية:

10000 من حـ/ الشريك سعيد

10000 إلى حـ/ رأس مال الشريك سعيد

تعهد سعيد بسداد حصته

10000		من حـ/ البنك
	10000	إلى حـ/ حصة الشريك سعيد
		تسديد سعيد حصته بشيك إلى بنك الشركة

2- تصوير ميزانية الشركة بعد الانضمام:

أصول		خصوم	
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
23000	أصول ثابتة		رأس المال
12000	أصول متداولة	15000	رأس مال الشريك عبدالسلام
12500	أموال جاهزة	15000	رأس مال الشريك حسن
		10000	رأس مال الشريك سعيد
		7500	ديون قصيرة الأجل
47500		47500	

الشريك الجديد تاجر

قد يكون الشريك الجديد الذي وافق الشركاء على انضمامه إلى الشركة كشريك جديد تاجراً في الأصل ويملك محلاً تجارياً وتحول ميزانيةمحله إلى الشركة مقابل حصته في رأس المال وذلك حسب شروط الاتفاق بين الطرفين وفي جميع الأحوال يجب التمييز بين حالتين يتفق عليهما بين الشركة والشريك الجديد هما:

1- دخول الشريك الجديد إلى الشركة مع إبقاء وضع الشركة كما هو مدون بدون أي تغيير أو تعديل في أصول وخصوم الشركة.

2- دخول الشريك الجديد إلى الشركة بعد إجراء تعديل في أصول وخصوم الشركة.

وهاتان الحالتان سوف نوضحهما بالأمثلة التالية:

أولاً: إبقاء أصول وخصوم الشركة بدون تغيير عند إدخال الشريك الجديد

كانت ميزانية إحدى شركات التضامن في 1990/3/1 المكونة من صالح وسالم وباسم صالح وشريكه التي تعمل في مجال المتاجرة بالسلع الجاهزة المختلفة كما يلي:

ميزانية الشركة

الخصوم				الأصول			
البيان	جزئي	جزئي	إجمالي	البيان	جزئي	جزئي	إجمالي
رأس المال				أصول ثابتة			
رأس مال صالح		12500		المباني والأراضي	8200		
رأس مال سالم		12500	25000	مخصص استهلاك	(450)	7750	
جاري سالم		500	500	آلات	7500		
قرض صالح		1000	1000	مخصص استهلاك	(2250)	5250	
				أثاث	5000		
				مخصص استهلاك	(1500)	3500	16500
خصوم متداولة				أصول متداولة			
موردون		3500		بضاعة		10000	
أوراق دفع		1500	5000	زبائن	3750		
أرباح وخسائر		2500	2500	ديون مشكوك فيها	(250)	3500	
				أوراق قبض		2500	16000
				أموال جاهزة			
				صندوق		1500	1500
			34000				34000

وبسبب حاجة الشركة لأموال إضافية من أجل توسيع أعمالها اضطر الشركاء الموافقة على إدخال سعيد شريكاً جديداً إلى الشركة وحددت حصته في رأس المال بمبلغ 15000 دينار سددها بأصول وخصوم ميزانية محله التجاري التي كانت كما يلي:

ميزانية محل سعيد

خصوم		أصول	
البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
رأس المال	14500	أثاث	3000
موردون	3500	عدد وأدوات	1000
أوراق دفع	2000	بضاعة	12500
		زبائن	2000
		أوراق قبض	1500
	20000		20000

وتضمنت شروط الاتفاق بين الطرفين ما يلي:

* يصبح عنوان الشركة بعد دخول سعيد (شركة صالح وشركاه).
* توزع الأرباح والخسائر بعد دخول سعيد بالتساوي بين جميع الشركاء في الشركة.
* يزيد كل من صالح وسالم رأس ماله بمبلغ 2500 دينار حتى يصبح رأس المال بين جميع الشركاء موزعاً بالتساوي.
* يستعمل الشركاء صالح وسالم أرصدة حساباتهم الدائنة وكذلك نصيب كل منهما من الأرباح غير الموزعة في زيادة رأس مالهما وتسديد النقص بحال وجوده من أموالهما الخاصة.
* تم الاتفاق على إبقاء أصول وخصوم الشركة كما هي بدون أي تعديل.

المطلوب:

1- تثبيت القيود اليومية الخاصة بزيادة رأس مال صالح وسالم مع تصوير حساب رأس المال الإجمالي.
2- الإجراءات اللازمة لانضمام الشريك سعيد في اليومية.
3- تصوير ميزانية الشركة بعد انضمام سعيد.

الحل:

1- القيود اليومية الخاصة بزيادة رأس مال الشركاء صالح وسالم

* زيادة رأس المال بتحويل الأرباح غير الموزعة

مدين	دائن	البيان
2500		من حـ/ الأرباح والخسائر
		إلى مذكورين:
	1250	حـ/ رأس مال صالح
	1250	حـ/ رأس مال سالم
		توزيع الأرباح بالتساوي وبنسبة رأس المال

* زيادة رأس المال بتحويل قرض الشريك صالح

مدين	دائن	البيان
1000		من حـ/ قرض صالح
	1000	إلى حـ/ رأس مال صالح

* زيادة رأس المال بتحويل رصيد جاري سالم

500 من حـ/ جاري سالم

500 إلى حـ/ رأس مال سالم

---

* تسديد النقص من أموال الشركاء الخاصة لزيادة رأس المال

1000 من حـ/ البنك

من مذكورين:

250 حـ/ رأس مال صالح

750 حـ/ رأس مال سالم

تسديد النقص نقداً إلى البنك

---

* تصوير حساب رأس مال الشركاء الإجمالي

حـ/ رأس المال

مدين | دائن

سالم	صالح	البيان	سالم	صالح	البيان
			12500	12500	الرصيد
			1250	1250	من حـ/ أ. خ
				1000	من حـ/ قرض
15000	15000	الرصيد = ر. المال	500		من حـ/ جاري
		الجديد بعد الزيادة	750	250	من حـ/ البنك
15000	15000		15000	15000	

2- تثبيت إجراءات انضمام الشريك سعيد

15000 من حـ/ الشريك سعيد

15000 إلى حـ/ رأس مال الشريك سعيد

تعهد سعيد بسداد حصته

من مذكورين:

3000		حـ/ أثاث
1000		حـ/ عدد وأدوات
12500		حـ/ بضاعة
2000		حـ/ زبائن
1500		حـ/ أوراق قبض
500		حـ/ شهرة محل

إلى مذكورين:

	3500	حـ/ موردون
	2000	حـ/ أوراق دفع
	15000	حـ/ حصة سعيد

استلام أصول محل سعيد والتعهد بخصومه

3- تصوير ميزانية الشركة بعد انضمام الشريك سعيد

ميزانية الشركة بعد الانضمام

خصوم — أصول

البيان	جزئي	جزئي	إجمالي	البيان	جزئي	جزئي	إجمالي
رأس المال				أصول ثابتة			
رأس مال صالح		15000		المباني والأراضي	8200		
رأس مال سالم		15000		مخصص استهلاك	(450)	7750	
رأس مال سعيد		15000	45000	آلات	7500		
				مخصص استهلاك	(2250)	5250	
				أثاث	8000		
خصوم متداولة				مخصص استهلاك	(1500)	6500	
موردون		7000		عدد وأدوات		1000	
أوراق دفع		3500	10500	شهرة محل		500	21000
				أصول متداولة			
				بضاعة		22500	
				زبائن	5750		
				م. د. مشكوك فيها	(250)	5500	
				أوراق قبض		4000	32000
				أموال جاهزة			
				صندوق		1500	
				بنك		1000	2500
			55500				55500

ثانياً: مثال على تغيير في أصول وخصوم الشركة عند إدخال الشريك

في هذه الحالة يتم إدخال بعض التعديلات على أسعار أصول وخصوم الشركة وقد يكون هذا التعديل شاملاً لجميع أصول الشركة وبعض خصومها وحسب شروط الاتفاق بين الطرفين.

المثال التالي يوضح ذلك:

نجيب وعبدالسلام شريكان متضامنان في شركة نجيب وشريكه توزع الأرباح والخسائر بينهما بالتساوي وكانت ميزانية الشركة في 1990/1/1 كما يلي:

ميزانية الشركة عند الانضمام

أصول				خصوم			
إجمالي	جزئي	جزئي	البيان	إجمالي	جزئي	جزئي	البيان
			أصول ثابتة				رأس المال
	5000		المباني		9750		رأس مال نجيب
7200	2200		الأثاث	17750	8000		رأس م. عبدالسلام
			أصول متداولة				
	8750		بضاعة				جاري الشركاء
		2500	زبائن		250		جاري نجيب
		(500)	م. م. مشكوك فيها	1000	750		جاري عبدالسلام
		2000		1750	1750		سلفة عبدالسلام
	1800	(200)	م. خصم ممنوح				
14300	3750		أوراق قبض				خصوم متداولة
					2500		موردون
			أموال جاهزة	3750	1250		أوراق دفع
	1250		صندوق				
3500	2250		بنك				حسابات تسوية
				750	750		م. مستحقة
25000				25000			

وفي نفس التاريخ وافق الشركاء في الشركة على إدخال حسن إلى الشركة كشريك ثالث وضمن الشروط التالية:

1- حددت حصة الشريك حسن في رأس المال بمبلغ 11250 دينار.

2- تحدد حصته من الأرباح والخسائر بنسبة 50% مع إبقاء حصص نجيب وعبدالسلام كما هي بدون تغيير.

3- يتم إعادة تقدير أصول وخصوم ميزانية الشركة حيث تصبح كما يلي:

المباني بميلغ 6250 دينار، والأثاث بمبلغ 2000 دينار، والبضاعة بمبلغ 11250 دينار، وتكون مخصص ديون مشكوك فيها بمبلغ 375 دينار، ومخصص خصم ممنوح بمبلغ 213 دينار، ومخصص أجيو بمبلغ 162 دينار.

4- تحول أرصدة جاري الشركاء الدائنة إلى حساب رأس مالهم.

5- يقدم الشريك حسن أصول وخصوم محله التجاري سداداً لحصته في رأس المال والتي كانت كما يلي:

آلات بمبلغ 3750 دينار، وأثاث بمبلغ 1000 دينار، وسيارات بمبلغ 4000 دينار، وبضاعة بمبلغ 6250 دينار، وموردين بمبلغ 3750 دينار.

المطلوب:

1- تثبيت إجراءات إعادة التقدير وتحويل رصيد حساب إعادة التقدير إلى حساب رأس المال.
2- تثبيت إجراءات زيادة رأس المال بتحويل أرصدة الجاري الدائن وتصوير حساب رأس المال.
3- تثبيت إجراءات انضمام الشريك حسن إلى الشركة.
4- تصوير ميزانية الشركة بعد الانضمام.

الحل:

1- إجراءات إعادة التقدير في اليومية وتصوير الحساب:

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين:
1250		حـ/ المباني
2500		حـ/ البضاعة
125		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	3875	إلى حـ/ إعادة التقدير
		تثبيت أرباح إعادة التقدير

375		من حـ/ إعادة التقدير
		إلى مذكورين:
	200	حـ/ الأثاث
	13	حـ/ مخصص خصم ممنوح
	162	حـ/ مخصص أجيو
		تثبيت خسائر إعادة التقدير

3500		من حـ/ إعادة التقدير
		إلى مذكورين:
	1750	حـ/ رأس مال نجيب
	1750	حـ/ رأس مال عبدالسلام
		توزيع أرباح إعادة التقدير على الشركاء بالتساوي

حـ/ إعادة التقدير

مدين		دائن	
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
	إلى مذكورين:		من مذكورين:
200	حـ/ الأثاث	1250	حـ/ المباني
13	حـ/ م. خصم ممنوح	2500	حـ/ البضاعة
162	حـ/ مخصص أجيو	125	حـ/ مخصص د. مشكوك فيها
3500	الرصيد: إلى مذكورين		
	1750 حـ/ رأس مال نجيب		
	1750 حـ/ رأس مال عبدالسلام		
3875		3875	

2- تثبيت إجراءات زيادة رأس المال برصيد الجاري الدائن:

250		حـ/ جاري نجيب
750		حـ/ جاري عبدالسلام
	250	حـ/ رأس مال نجيب
	750	حـ/رأس مال عبدالسلام

من مذكورين:

حـ/ جاري نجيب 250

حـ/ جاري عبدالسلام 750

إلى مذكورين:

حـ/ رأس مال نجيب 250

حـ/رأس مال عبدالسلام 750

زيادة رأس المال بأرصدة جاري الشركاء الدائنة

حـ/ رأس مال الشركاء

مدين | دائن

عبدالسلام	نجيب	البيان	عبدالسلام	نجيب	البيان
			8000	9750	الرصيد
			1750	1750	من حـ/ إعادة التقدير
10500	11750	الرصيد	750	250	من حـ/ جاري
10500	11750		10500	11750	

3- تثبيت إجراءات انضمام الشريك حسن:

11250		من حـ/ حصة الشريك حسن
	11250	إلى حـ/ رأس مال الشريك حسن
		تعهد الشريك حسن بسداد حصته

من مذكورين:

3750		حـ/ الآلات
1000		حـ/ الأثاث
4000		حـ/ السيارات
6250		حـ/ البضاعة

إلى مذكورين:

	3750	حـ/ الموردون
	11250	حـ/ حصة الشريك حسن
		استلام أصول محل حسن والتعهد بخصومه

4- تصوير ميزانية الشركة بعد الانضمام:

ميزانية الشركة بعد الانضمام

خصوم ... أصول

البيان	جزئي	جزئي	إجمالي	البيان	جزئي	جزئي	إجمالي
رأس المال				أصول ثابتة			
رأس مال نجيب		11750		مباني		6250	
رأس مال عبدالسلام		10500		أثاث		3000	
رأس مال حسن		11250	33500	الآلات		3750	
قرض عبدالسلام		1750	1750	السيارات		4000	17000
خصوم متداولة				أصول متداولة			
موردون		6250		بضاعة		17500	
أوراق دفع		1250	7500	زبائن	2500		
				م. د. مشكوك فيها	(375)		
					2125		
				م. خصم ممنوح	(213)	1912	
حسابات تسوية				أوراق قبض	3750		
مصاريف مستحقة		750	750	مخصص الأجيو	(162)	3588	23000
				أموال جاهزة			
				صندوق		1250	
				بنك		2250	3500
			43500				43500

التعديل بإدخال شركة أخرى مماثلة إلى الشركة

قد توجد أحياناً شركة صغيرة تمارس الأعمال نفسها التي تمارسها الشركة التي سوف ترغب في الانضمام إليها وذلك بعد موافقة جميع الشركاء على الانضمام سواء في الشركة الضامة أو في الشركة المنضمة وذلك من أجل توحيد جهود الشركتين في شركة واحدة كبيرة تتوسع في ممارسة نشاطها التجاري في مجالات جديدة وبالتالي تكون الفائدة أفضل والمردود أوفر لجميع الشركاء. وتتم عملية الضم بدمج أصول وخصوم الشركة المنضمة بأصول

وخصوم الشركة الضامة سواء تم تعديلها أو بدون تعديل، وهذا ما سوف نوضحه في المثال التالي:

كانت ميزانية إحدى شركات التضامن المكونة في فترة زمنية والمؤلفة من مبروك وشركاه وتوزع الأرباح والخسائر بين الشركاء بالتساوي كما يلي:

ميزانية مبروك وشركاه

خصوم | أصول

البيان	جزئي	جزئي	إجمالي	البيان	جزئي	جزئي	إجمالي
رأس المال				أصول ثابتة			
رأس مال مبروك		25000		المباني		16850	
رأس مال صالح		25000		الآلات		19500	
رأس مال سالم		25000	75000	الأثاث		12800	49150
احتياطيات		6000	6000				
				أصول متداولة			
				بضاعة		26000	
خصوم متداولة				زبائن		17000	
موردون		13600		أوراق قبض		11500	54500
أوراق دفع		8750	22350				
أرباح وخسائر		9000	9000	أموال جاهزة			
				بنك		5300	
				صندوق		3400	8700
			112350				112350

ونتيجة لرغبة شركة عمر وشريكه في الانضمام إلى شركة مبروك وشركاه فقد وافقت شركة مبروك على قبول انضمام شركة عمر وشريكه وذلك من أجل الحصول على الأموال الإضافية والخبرة الإدارية اللازمة لتوسيع أعمال ونشاط الشركة التجاري.

مع العلم بأن ميزانية شركة عمر وشريكه كانت كما يلي:

ميزانية شركة عمر وشريكه

أصول			خصوم		
إجمالي	جزئي	البيان	إجمالي	جزئي	البيان
		أصول ثابتة			رأس المال
	11000	آلات		10000	رأس مال عمر
16000	5000	اثاث	20000	10000	رأس مال أحمد
				4000	احتياطيات
		أصول متداولة	10000	6000	أرباح غير موزعة
	12500	بضاعة			
	6000	زبائن			خصوم متداولة
23500	5000	أوراق قبض		8500	موردون
			15000	6500	أوراق دفع
		أموال جاهزة			
6500	6500	بنك	1000	1000	أجور مستحقة الدفع
46000			46000		

وتضمنت شروط الانضمام بين الشركتين ما يلي:

* تأخذ شركة مبروك جميع أصول وخصوم ميزانية شركة عمر وشريكه وكما هي بدون أي تعديل شريطة تحويل احتياطياتها وأرباحها إلى رأس مالها، وتسدد شركة عمر وشريكه الأجور المستحقة عليها قبل الانضمام مع العلم بأن الأرباح والخسائر توزع بين عمر وأحمد بالتساوي، وفي المقابل يزيد الشريك مبروك وشركاه رأسمالهم بمبلغ الأرباح غير الموزعة والاحتياطيات المجمعة في الميزانية قبل الانضمام.

* يصبح عنوان الشركة بعد الانضمام شركة مبروك وعمر وشركاهم.

* توزع الأرباح والخسائر بعد الانضمام بين الشركاء بنسبة رؤوس أموالهم.

المطلوب:

1- تثبيت إجراءات انضمام شركة عمر وشريكه في اليومية.

2- تصوير الميزانية الجديدة للشركة بعد الانضمام.

الحل:

1- إجراءات الانضمام الخاصة بتثبيت حصص الشركاء وتسديدها:

مدين	دائن	البيان
		من المذكورين:
15000		حـ/ حصة الشريك عمر
15000		حـ/ حصة الشريك أحمد
		إلى مذكورين:
	15000	حـ/ رأس مال الشريك عمر
	15000	حـ/ رأس مال الشريك أحمد
		تعهد الشركاء بسداد حصصهم

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين:
11000		حـ/ الآلات
5000		حـ/ الأثاث
12500		حـ/ البضاعة
6000		حـ/ الزبائن
5000		حـ/ أوراق قبض
5500		حـ/ مصرف
		إلى مذكورين:
	8500	حـ/ الموردون
	6500	حـ/ أوراق دفع
	15000	حـ/ حصة الشريك عمر
	15000	حـ/ حصة الشريك أحمد
		استلام أصول شركة عمر والتعهد بخصومها

2- تصوير الميزانية الجديدة بعد الانضمام:

إجمالي	جزئي	البيان	إجمالي	جزئي	البيان
		أصول ثابتة			رأس المال
	16850	المباني		30000	رأس مال مبروك
	30500	الآلات		30000	رأس مال صالح
65150	17800	الأثاث		30000	رأس مال سالم
				15000	رأس مال عمر
		أصول متداولة	120000	15000	رأس مال أحمد
	38500	بضاعة			
	23000	زبائن			
78000	16500	أوراق قبض			خصوم متداولة
				22100	موردون
		أموال جاهزة	37350	15250	أوراق دفع
	10800	بنك			
14200	3400	صندوق			
157350			157350		

التعديل بانسحاب أحد الشركاء من الشركة

قد ينسحب شريك من الشركة أو بعض الشركاء وذلك نتيجة لأوضاعهم الخاصة أو لظروفهم الصحية أو لرغبتهم الشخصية بالانسحاب من الشركة ...الخ. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون انسحاباً مشروطاً بموافقة جميع الشركاء الآخرين إلاّ إذا تضمن عقد الشركة نصاً يخالف ذلك.

هذا ما سنوضحه في المثال التالي:

كانت ميزانية إحدى شركات التضامن في 1990/12/31 المؤلفة من سعيد وشركاه كما يلي:

ميزانية الشركة

خصوم			أصول		
البيان	جزئي	إجمالي	البيان	جزئي	إجمالي
رأس المال			أصول ثابتة		
رأس مال سعيد	7500		المباني	6000	
رأس مال حسن	6000		الأثاث	4800	
رأس مال صلاح	3000	16500			10800
احتياطي عام	4500		أصول متداولة		
أرباح غير موزعة	2250	6750	بضاعة	5450	
			زبائن	1500	
			أوراق قبض	1000	7950
خصوم متداولة			جاري الشركاء		
موردون	3000		جاري سعيد	1500	
أوراق دفع	2250	5250	جاري صلاح	900	2400
			أموال جاهزة		
			بنك	7350	7350
		28500			28500

وبسبب الظروف الصحية للشريك صلاح ورغبته في الانسحاب من الشركة فقد وافق الشركاء الآخرون على انسحابه من الشركة مع العلم بأن الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء بالتساوي.

وبمناسبة انسحاب الشريك صلاح اتخذت الإجراءات التالية:

1- تم تقييم أسعار الأصول حيث أصبحت كما يلي: مباني بمبلغ 6000 دينار، وأثاث بمبلغ 3750 دينار، والبضاعة بمبلغ 5000 دينار، أما بقية الأصول الأخرى فقد بقيت كما هي بدون تعديل.

2- تدفع الشركة للشريك صلاح المنسحب ما يترتب له بشيك على البنك.

المطلوب:

1- تثبيت إجراءات انسحاب الشريك صلاح في اليومية.

2- تصوير الميزانية بعد انسحاب صلاح.

الحل:

1- تثبيت إجراءات انسحاب الشريك صلاح في اليومية:

* القيود اليومية لإعادة التقدير:

مدين	دائن	البيان
1500		من حـ/ إعادة التقدير
		إلى مذكورين:
	1050	حـ/ الأثاث
	450	حـ/ البضاعة
		تثبيت خسائر إعادة التقدير

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين:
500		حـ/ جاري سعيد
500		حـ/ جاري حسن
500		حـ/ جاري صلاح (المنسحب)
	1500	إلى حـ/ إعادة التقدير
		توزيع خسائر إعادة التقدير بين الشركاء بالتساوي

مدين	دائن	البيان
2250		من حـ/ الأرباح
		إلى مذكورين:
	750	حـ/ جاري سعيد
	750	حـ/ جاري حسن
	750	حـ/ جاري صلاح (المنسحب)
		توزيع الأرباح على الشركاء بالتساوي

مدين	دائن	البيان
1500		من حـ/ احتياطي عام
	1500	إلى حـ/ جاري صلاح (المنسحب)
		حساب حصة صلاح من الاحتياطي

* تحويل رأس مال الشريك صلاح المنسحب إلى حسابه الجاري:

3000		من حـ/ رأس المال
	3000	إلى حـ/ جاري صلاح (المنسحب)

* تسديد ما يترتب للشريك صلاح المنسحب من الشركة بشيك على البنك:

3850		من حـ/ جاري صلاح
	3850	إلى حـ/ البنك

2- تصوير ميزانية الشركة بعد انسحاب الشريك صلاح:

ميزانية الشركة بعد الانسحاب

خصوم			أصول		
البيان	جزئي	إجمالي	البيان	جزئي	إجمالي
رأس المال			أصول ثابتة		
رأس مال سعيد	7500		المباني	6000	
رأس مال حسن	6000	13500	الأثاث	3750	9750
احتياطي عام	3000	3000	أصول متداولة		
جاري حسن	250	250	بضاعة	5000	
			زبائن	1500	
			أوراق قبض	1000	7500
خصوم متداولة					
موردون	3000		جاري سعيد	1250	1250
أوراق دفع	2250	5250			
			أموال جاهزة		
			بنك	3500	3500
		22000			22000

إضافة إلى ما ذكر أعلاه من تعديلات خاصة بالشركاء سواء بإدخال شريك أو أكثر أو انسحاب شريك أو أكثر فهناك حالات أخرى من التعديل تخص الشركاء نذكر منها ما يلي:

* تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

* تعديل سقف مبالغ مسحوبات الشركاء ومعدل الفائدة عليها.

* تعديل شروط الاقتراض من الشركة ومعدل الفائدة.

* تعديل معدل الفائدة على رأس مال الشركاء.

من خلال معالجة المشكلات التي تناولت الكثير من التعديلات في نظام الشركة الأساسي بمختلف أنواعها من زيادة أو تخفيض لرأس مال الشركة، ومن إدخال أو انسحاب بعض الشركاء، ومن إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة ...الخ. نلاحظ أن ما تم معالجته من تعديلات في إعادة تقدير قيم الأصول والخصوم كان مقتصراً على الأصول الثابتة المادية دون غيرها، خصوصاً أن أصول الشركة تقسم إلى المجموعات التالية:

1- أصول ثابتة مادية: مثل المباني والأراضي والأثاث والآلات ....الخ.

2- أصول ثابتة معنوية: مثل شهرة المحل والعلامات التجارية وبراءة الاختراع ...الخ.

3- أصول ثابتة وهمية: مثل مصاريف التأسيس.

لذلك نجد أن مجموع الأصول الثابتة المعنوية تحتاج إلى معالجة خاصة ومفصلة وبصورة خاصة شهرة المحل منها لما لها من أهمية في الوسط التجاري لذلك سوف نتناول معالجتها بصورة مفصلة ومبسطة.

شهرة المحل

مفهومها:

هي عبارة عن أصل ثابت معنوي غير ملموس وله قيمة تجارية فعلية ويتكون هذا الأصل نتيجة إمكانية شركة ما في الحصول على أرباح أكثر من الأرباح العادية التي تحصل عليها شركة أخرى مماثلة، وذلك نتيجة لتمتعها بجملة من الميزات.

ميزاتها:

يستنتج من خلال مفهوم الشهرة بعض الميزات التي تتمتع بها الشرهة إضافة إلى ميزات أخرى وبشكل عام تتمتع شهرة المحل بكثير من الميزات نذكر أهمها وهي:

1- الشهرة عبارة عن أصل ثابت معنوي غير ملموس.

2- الشهرة لها ثمن تجاري فعلي يباع ويشترى كأي أصل ثابت مادي آخر، ويستهلك أيضاً.

3- الشهرى تكوّن نتيجة للجهود التي يبذلها الشركاء خلال فترة طويلة من الزمن.

4- الشهرة تمكن الشركة من الحصول على أرباح فعلية أكثر من الأرباح العادية التي تحصل عليها شركة أخرى مماثلة.

5- الشهرة ناتجة عن تمتع الشركة بمجموعة من الميزات نذكر منها ما يلي:

* الجهود الشخصية للشركاء.

* جودة الأصناف المنتجة أو المتعامل بها.

* القبول بهامش معقول من الربح مع توفر الجودة المطلوبة.

* وجود أوضاع وظروف اقتصادية خاصة تساعد الشركة على تكوين الشهرة (احتكار إنتاج أو المتاجرة بسلعة معينة مثلاً).

* الظروف الجغرافية المناسبة (مثل وجود الشركة في موقع مركزي مناسب للتجمع البشري الاستهلاكي).

حساب قيمة الشهرة:

يوجد عادة عدة حالات لحساب قيمة شهرة المحل وخصوصاً عندما تكون غير ظاهرة ومثبتة في دفاتر الشركة، ومن هذه الحالات ما يعتمد على أسس عشوائية غير علمية، ومنها ما يعتمد على أسس علمية، وباختصار نركز المعالجة على الحالات التالية:

1- قيمة الشهرة بمتوسط الأرباح التجارية لعدد من السنوات المالية السابقة:

بموجب هذه الحالة يتم الرجوع إلى دفاتر وسجلات الشركة لعدد من السنوات أو الدورات المالية السابقة وخصوصاً حساباتها الختامية (الأرباح

والخسائر) لاعتماد صافي الأرباح التجارية لهذه السنوات أساساً في حساب مبلغ الشهرة وهذا ما سوف نوضحه بالمثال التالي:

شركة مؤسسة في 1985/7/1 وفي 1990/1/1 أرادت هذه الشركة حساب قيمة شهرة المحل لديها، مع العلم بأن أرباح الأعوام الأربعة الأخيرة السابقة كانت كما يلي:

العام	صافي الأرباح	
1986	20000	دينار
1987	25000	دينار
1988	30000	دينار
1989	25000	دينار

متوسط الأرباح = (20000+25000+30000+25000) ÷ 4 = 25000 دينار.

ولحساب قيمة الشهرة بالاعتماد على متوسط الأرباح (25000) دينار نفترض عدداً حسابياً عشوائياً وليكن (3) ونضرب متوسط الأرباح بهذا العدد ومنه قيمة الشهرة تساوي 25000 × 3 = 75000 دينار. ونتيجة لاعتماد هذه الحالة على افتراض عدد عشوائي غير مدروس على أساس علمي لذلك يمكن القول بأن هذه القيمة لشهرة المحل ليس صحيحاً.

2- قيمة الشهرة بطريقة الأرباح غير العادية التي تحصل عليها الشركة:

أيضاً تعتمد هذه الحالة من ناحية على تحديد الأرباح غير العادئة التي حصلت عليها الشركة فعلاً، ومن ناحية أخرى على افتراض عدد عشوائي وبدون دراسة علمية الأمر الذي يجعل فيه قيمة الشهرة المحسوبة حسب هذه الحالة ايضاً غير صحيحة بالشكل المطلوب، وهذا ما سوف نوضحه بالمثال التالي:

بلغ رأس المال المستثمر في إحدى الشركات 100000 دينار وبمعدل من الربح العادي 20% من رأس المال المستثمر، مع العلم أن الربح التجاري الفعلي المحقق في نهاية الدورة بلغ 30000 دينار، ولحساب قيمة الشهرة يجب حساب الأرباح التجارية العادية أولاً وذلك من أجل تحديد قيمة الأرباح غير العادية.

* الأرباح العادية = 100000 × 20% = 20000 دينار

* الأرباح غير العادية = 30000 – 20000 = 10000 دينار

وبضرب مبلغ الأرباح غير العادية في عدد حسابي افتراضي وليكن مثلاً (4) فإن مبلغ شهرة المحل = 10000 × 4 = 40000 دينار.

3- قيمة الشهرة بطريقة رسملة الأرباح غير العادية (أي رأس المال الذي ينتج الربح غير العادي):

هذه الطريقة تعتمد على أساس علمي مدروس في حساب قيمة الشهرة وذلك لاعتمادها على رأس المال الذي يساهم في إنتاج الربح غير العادي وخصوصاً أن الربح العادي ينتج عن رأس المال المستثمر، في حين أن الربح غير العادي ينتج عن رأس المال المتمثل في قيمة شهرة المحل وهذا ما سوف نوضحه في المثال التالي:

بفرض أن رأس المال المستثمر في الشركة بلغ 200000 دينار وأن معدل الربح العادي هو 10% من رأس المال المستثمر، كما أن معدل رسملة الأأباح غير العادية هو 12% مع العلم أن الأرباح التجارية الفعلية التي حصلت عليها الشركة في نهاية الدورة المالية بلغت 26000 دينار.

<u>ولحساب قيمة شهرة المحل تجري الخطوات التالية:</u>

* حساب الأرباح العادية = 200000 × 10% = 20000 دينار

* حساب الأرباح غير العادية = 26000 –20000 = 6000 دينار.

* حساب قيمة شهرة المحل = (6000 × 100) ÷ 12 = 50000 دينار.

وبذلك نجد أن مبلغ 50000 دينار يمثل قيمة شهرة المحل الذي تم حسابه بضرب ربح الشهرة (6000) دينار في معدل رسملة الأرباح غير العادية (12%) وذلك وفقاً لحالة رأس المال الذي ينتج الربح غير العادي.

الوحدة الخامسة

انقضاء شركات الأشخاص وتصفيتها

انقضاء شركات الأشخاص وتصفيتها

مقدمة

يعرّف الانقضاء بأنه: ((انقطاع الرابطة الحقوقية التي تجمع بين الشركاء)).

أما ما هو مقصود بالتصفية فهو: انتهاء أعمال الشركة حيث يتم تعيين مصفي ليقوم ببيع كل أصول الشركة وتحصيل ما للشركة من ديون لدى الآخرين ثم تسديد ما عليها من ديون للآخرين وأخيراً توزيع ما تبقى بعد ذلك من أموال على الشركاء.

أو هو: ((مجموع الإجراءات الضرورية لانتهاء عمليات الشركة ودفع ما عليها من ديون وتحصيل ما لها من ذمم وتحويل أصولها إلى نقود لإمكان توزيعها على الشركاء)).

إن حل الشركة بسبب التصفية لا يترتب عليه انعدام وجودها القانوني تماماً بل تبقى شخصيتها المعنوية بالقدر اللازم لإتمام عملية التصفية وتعد أموالها ضماناً لدائنيها دون دائني الشركاء أنفسهم.

أسباب التصفية:

تنقضي الشركات بتوافر أسباب الانحلال التالية:

1- أسباب عامة:

وتنحل بتوافرها جميع أنواع الشركات التجارية وهي:

أ- انقضاء الميعاد المحدد للشركة.

ب- انتهاء العمل الذي من أجله انشئت الشركة.

جـ- زوال موضوع المشروع أو الشركة الذي انشئت من أجله.

د- الانحلال القضائي.

2- أسباب خاصة:

وتنحل بتوافرها شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة فقط، وهي:

أ- انسحاب أحد الشركاء.

ب- إجماع الشركاء على الحل.

جـ- وفاة أحد الشركاء.

د- إفلاس أحد الشركاء أو فقده الأهلية.

شهر انحلال الشركة:

مهما كان سبب انحلال شركات التضامن فإن القانون أوجب شهر الانحلال غير أنه استثنى من ذلك حالة واحدة وهي التي يكون قد نص عليها في عقد الشركة كحالة: حل الشركة لانتهاء مدتها المحددة بالعقد فإنه يجوز عدم الشهر.

المصفي:

يقوم المصفي بعملية التصفية، وهو الشخص الذي يعهد إليه بإدارة أعمال الشركة بعد حلها بغية إنهائها ويعين المصفي بإحدى طريقتين هما:

1- قد ينص في عقد الشركة على طريقة تعيين المصفي أو يتحدد مبدئياً في العقد اسم المصفي للشركة.

2- عند عدم الاتفاق فإن الأمر يترك للمحكمة التي تعين بمعرفتها مصفياً أو أكثر ويتقاضى المصفي أتعاباً نظير قيامه بعملية التصفية.

واجبات المصفي:

1- إنجاز العقود السابقة للتصفية وعدم الدخول في عقود جديدة.

2- بيع أصول الشركة بالطرق الأنسب إما دفعة واحدة أو على دفعات.

3- تحصيل الديون المستحقة للشركة.

4- دفع الديون المستحقة على الشركاء.

5- تمثيل الشركة أمام القضاء في كل ما يتعلق بأعمال التصفية.

6- تقديم كشف تفصيلي عن أعمال الشركة.

كيفية التصرف بأموال التصفية:

يتم التصرف بالأموال الناتجة عن التصفية بعد تسديدها كافة التزامات الشركة على النحو التالي:

1- أتعاب المصفي ومصاريفه: أتعاب المصفي المحددة عن قيامه بالعمل وجميع المصاريف، قضائية ورسوم ...الخ.

2- الديون الممتازة: جميع الديون التي تمتاز بنص في العقد، القرض برهن عيني، الديون المضمونة، والضرائب المستحقة للدولة على الشركة.

3- الديون التجارية: وهي الديون غير المضمونة، أوراق الدفع، الدائنون.

4- قرض الشريك.

5- حقوق الشركاء.

إن مهمة المصفي هي تحويل أصول الشركة (ثابتة، متداولة) إلى نقدية سائلة دفعة واحدة أو على دفعات خلال فترة زمنية قصيرة أو طويلة.

أنواع التصفية

أولاً: التصفية الفورية

إذا تمكن المصفي من ذلك خلال مدة قصيرة أو نفذت عملية البيع للأصول دفعة واحدة فإن التصفية هنا تسمى بالتصفية السريعة أو الفورية.

وبها يتمكن المصفي من السداد لأصحاب الحقوق بالشركة حقوقهم دفعة واحدة ثم يحدد حقوق الشركاء ونصيب كل منهم بنتيجة التصفية.

ثانياً: التصفية التدريجية

أما إذا طالت فترة التصفية لاستحالة التصرف بالأصول وعدم التمكن من بيعها دفعة واحدة أو خلال فترة زمنية قصيرة واضطراره إلى بيع الأصول بشكل منفرد وخلال فترة زمنية طويلة فالتصفية هنا تسمى بالتصفية التدريجية.

وسنقوم بالتعرض إلى كل من التصفية الفورية والتدريجية بشيء من التفصيل والمعالجة المحاسبية لكل منهما على حدة.

التصفية الفورية (**السريعة**)

الحسابات الخاصة بالتصفية

أولاً: حسابات التصفية

الهدف منه إثبات أرباح التصفية أو خسائرها.

1- حساب التصفية كحساب أرباح وخسائر: التسجيل فيه لأرباح أو خسائر البيع فقط ويلجأ إليه عادة عندما تباع أصول الشركة منفردة.

* ويجعل حساب التصفية مديناً بخسارة بيع الأصل.

* ويجعل حساب التصفية دائناً بربح بيع الأصل.

* والرصيد النهائي لحساب التصفية يعبر عن إجمالي أرباح التصفية أو خسائرها، ويوزع على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر.

* ويقفل حساب التصفية بحسابات رأس المال.

* وحساب البند سيقفل حتماً عند توزيع الموجود الفعلي وهنا يقفل حساب رأس مال كل شريك وحساب البنك.

2- حساب التصفية كحساب بيع:

* تتبع عند بيع أصول الشركة دفعة واحدة.

* وإقفال جميع أرصدة حسابات الأصول والتي يراد تحويلها إلى نقدية سائلة عن طريق بيعها بحساب التصفية المذكور وذلك بجعله مديناً وحساب تلك الأصول دائناً.

* وعند بيع الأصول يجعل حساب التصفية دائناً وحساب البنك مديناً.

* إن حساب التصفية سيمثل إما أرباح التصفية إن كان دائناً أو خسائر التصفية إن كان مديناً.

* وسواء أكان الرصيد مديناً أو دائناً فإنه يوزع على الشركاء حسب نسبة توزيع الأرباح والخسائر وتحمل حسابات رؤوس أموال الشركاء بها.

ويجب حتماً أن تثبت مصاريف وأتعاب التصفية بحساب التصفية ويجعله مديناً بها كما يجعله دائناً بالمخصصات الخاصة كمخصص ديون مشكوك فيها وبأية أرباح عارضة قد تنتج بسبب التصفية.

ثانياً: حساب البنك أو حساب الصندوق

لا يقفل حساب البنك أو حساب الصندوق بحساب التصفية.

ويتم فتح حساب البنك ويرحل إليه رصيد حساب البنك وحساب الصندوق الخاصين بالشركة وعن طريق بنك التصفية يتم السداد لأصحاب الحقوق سواء أكانوا من الدائنين أم من الشركاء.

ويجعل حساب البنك هذا مديناً بكافة المبالغ المتحصل عليها من بيع الأصول. ويجعل دائناً بما يسدده منه المصفي مصاريف التصفية وأتعابها، الديون المعدومة، الديون العادية.

ثالثاً: حسابات رؤوس الأموال

يجعل مديناً بخسائر التصفية وأرصدة الحسابات الجارية المدينة، وبأية خسائر غير موزعة والأصول التي يستولي عليها الشركاء، ويجعل دائناً بأرصدة حسابات رؤوس الأموال وأرصدة الحسابات الجارية دائنة وبأية احتياطيات أو أرباح غير موزعة وكذلك أرباح التصفية.

المعالجة المحاسبية للتصفية الفورية

أولاً: تحويل أصول الشركة إلى نقدية دفعة واحدة

إذا تمكن المصفي من بيع أصول الشركة وتحصيل كل مالها من ديون دفعة واحدة فإنه يتعذر في هذه الحالة معرفة الربح أو الخسارة الناتجة من بيع أي أصل أو تحصيل أي دين على حدة وإنما يمكننا الوصول إلى صافي الربح أو الخسارة كوحدة واحدة وتحويلها إلى نقود.

حسابات التصفية:

ويتم تحديد نتيجة التصفية ومواقف الشركاء عند التصفية وذلك عن طريق مجموعة من الحسابات تسمى حسابات التصفية وهي:

أولاً: حساب التصفية

يفتح حساب يسمى حساب التصفية ويقفل في حساب رأس المال

حـ/ التصفية

* إلى مذكورين:	* من حـ/ البنك / مديناً
– أراضي	((القيمة التي حققها المصفي من بيع الأصول أو تحصيل ديون الشركة))
– مباني	* المخصصات والاهتلاكات
– آلات	وتجعل حساباتها مدينة:
– أثاث	من حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
– بضاعة	من حـ/ م. هـ. أ. أوراق مالية
– زبائن	مخصص الاهتلاكات
– أوراق قبض	
((القيمة الدفترية للأصول القابلة للبيع والتي يمكن تحويلها إلى نقدية))	
((إقفال حـ/ الأصول في التصفية))	* التنازلات من الدائنين عن السداد
* إلى حـ/ مصاريف التصفية:	حسم مكتسب ((خصم تعجيل الدفع))
– مصاريف التصفية	
– أتعاب التصفية	* إيرادات أخرى أثناء التصفية
– مصاريف التصفية القضائية	
((وجعل حـ/ الصندوق أو حـ/ البنك دائناً))	
* إلى خسائر أخرى:	
تترتب على عملية التصفية	
((اكتشاف ديون على الشركة لم تكن مثبتة بالدفاتر))	
* إلى حـ/ الضرائب المتنازع عليها	
رصيد دائن أرباح التصفية	**رصيد مدين** خسائر التصفية
×××	×××

وبعد ترصيد حساب التصفية يوزع على جميع الشركاء وبنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

* إذا كان الرصيد دائن (أرباح التصفية) فإنه يتم إجراء القيد التالي:

××× من حـ/ التصفية

××× إلى حـ/ رأس المال

الشريك ....

الشريك ....

ترحيل أرباح التصفية إلى حسابات رؤوس الأموال

---

* وإذا كان الرصيد مديناً (خسائر التصفية) فإنه يتم إجراء القيد التالي:

××× من حـ/ رأس المال

الشريك ....

الشريك ....

××× إلى حـ/ التصفية

تخفيض رأس المال بخسائر التصفية

أما الاحتياطات العامة والأرباح السابقة غير الموزعة فلا ترحل إلى حساب التصفية بل توزع على الشركاء مباشرة وبنسبة توزيع الأرباح والخسائر وترحل إما للحسابات الجارية أو لحسابات رؤوس الأموال.

وبعد إعداد حساب التصفية وترصيده وتوزيع الرصيد تتخذ الخطوات التالية:

1- تقفل الحسابات الجارية للشركاء بترحيل أرصدتها إلى حسابات رؤوس الأموال وبالقيد التالي:

××× من حـ/ جاري الشركاء

××× إلى حـ/ رأس المال

ترحيل الرصيد الدائن للحساب الجاري إلى رأس المال

×××		من حـ/ رأس المال
	×××	إلى حـ/ الجاري
		تخفيض رأس المال بالرصيد المدين للحساب الجاري

2- يسدد الدائنون حسب أولويتهم، ويتم إجراء القيد التالي:

×××		من حـ/ الدائنين
	×××	إلى حـ/ البنك

3- يدفع الشريك ما تظهره التصفية خاصة إذا كان الرصيد مديناً (خسائر التصفية).

4- إن رصيد البنك هو من حق أصحاب الأرصدة الدائنة لرؤوس الأموال والرصيد المدين لحساب البنك يساوي مجموع الأرصدة الدائنة في حساب رأس المال.

مضافاً إليها <<<<<<<<<< أرباح التصفية

أو مطروحاً منها <<<<<<<<<<< خسائر التصفية

ثانياً: حساب رأس المال

بعد تحديد أرباح أو خسائر التصفية وتحميلها أو توزيعها للشركاء طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم يتم إقفالها في حساب رأس مال الشركاء.

وبعد هذه الخطوة وقبل توزيع النقدية فلا بد للمصفي من تحديد حقوق الشركاء. وذلك عن طريق إقفال الحسابات التي تمثل التزام الشركاء تجاه الشركة في الجانب المدين من حساب رأس مال الشركاء، وعند تصوير حساب رأس مال الشركاء لتحديد حقوق الشركاء يجب مراعاة ما يلي:

1- إن أرصدة حسابات مسحوبات الشركاء وفائدة المسحوبات والأ{صدة المدينة للحسابات الجارية وخسائر التصفية يتم إقفالها في الجانب المدين من حساب رأس مال الشركاء.

2- إذا احتفظ أحد الشركاء لنفسه ببعض الأرصدة (سيارة مثلاً) فإن حساب رأس المال يجعل مديناً ((بالقيمة المتفق عليها)) ويجعل حساب التصفية دائناً.

3- يتم إقفال حساب الشريك في الجانب الدائن من حساب رأسماله وذلك عن الفترة من بداية السنة المالية التي تمت خلالها التصفية وحتى تاريخ التصفية إذا لم يكن قد سحب حتى الآن.

4- قرض الشريك له أولوية السداد على باقي حقوق الشركاء ويمكن استخدامه لسداد الرصيد المدين لحساب رأس المال والباقي من القرض يكون للشريك الأولوية في الحصول عليه قبل سداد الأرصدة الدائنة لحساب رؤوس أموال باقي الشركاء.

ويمكن افتراض حساب رأس مال الشركاء ليظهر على النحو التالي:

حساب رأس مال الشركاء

أ	ب	جـ	البيان	أ	ب	جـ	البيان
×	×	×	إلى حـ/ المسحوبات				رصيد 1/1
			إلى حـ/ فائدة المسحوبات				من حـ/ الاحتياطي
			إلى حـ/ جاري الشركاء				من حـ/ راتب الشريك
			إلى حـ/ التصفية				من حـ/ فائدة رأس المال
			((الاحتفاظ بأصل))				من حـ/ توزيع أرباح وخسائر
			إلى حـ/ التصفية				من حـ/ جاري الشركاء
			((خسائر التصفية))				من حـ/ التصفية
							((أرباح التصفية))
××	××	××	**رصيد دائن**	××	××	××	**رصيد مدين**
××	××	××		××	××	××	

وبعد أن يتم تحديد حقوق الشركاء تبدأ الخطوة الثانية والهامة في عملية التصفية وهي استخدام الأموال المتاحة في سداد التزامات الشركة تجاه الغير وحقوق الشركاء طبقاً للأولويات ويتم إيداع النقدية المحصلة في البنك ويتم توزيع النقدية حسب الأولوية عن طريق الحساب الجاري بالبنك.

ثالثاً: حساب البنك / الصندوق ((النقدية))

يجعل حساب النقدية مديناً برصيد النقدية ويودع في هذا الحساب النقدية التي يحصل عليها المصفي نتيجة بيع الأصول والمبالغ التي يتمكن من تحصيلها من الغير كحقوق الشركة، وكذلك ما يتم تسديده من قبل الشركاء ((أرصدة مدينة للحسابات الجارية أو رصيد مدين لحساب رأس المال عن طريق قرض الشريك)).

كما يجعل دائناً بمصاريف وأتعاب التصفية، والمصاريف المستحقة والدائنون، وأوراق الدفع، وقرض الشريك، ويمكن افتراض حساب البنك كما يلي:

حساب البنك

المبلغ	البيان	البيان	المبلغ
×××	رصيد	من حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية	×××
	إلى حـ/ الصندوق	من حـ/ مصروفات مستحقة	
	إلى حـ/ التصفية	من حـ/ الدائنين	
	((ثمن بيع الأصول))	من حـ/ أوراق الدفع	
		من حـ/ قرض الشريك	
		الرصيد المدين	
		من حـ/ رأس المال	
		الشريك	
		الشريك	
×××			×××

إن الرصيد المدين هو من حق أصحاب الأرصدة الدائنة لرؤوس الأموال وهو يساوي مجموع هذه الأرصدة الدائنة.

ثانياً: تحويل كل أصل إلى نقدية على حدة

1- إذا كانت القيمة النقدية المتحققة من عملية التحويل أكبر من القيمة الدفترية للأصل يجعل حساب الصندوق ((أو البنك)) مديناً. ويجعل حساب الأصل دائناً بالقيمة الدفترية وحساب نتيجة التصفية دائناً بالفرق. فإذا افترضنا أن المصفي قد باع بضاعة قيمتها الدفترية 120000 دينار بمبلغ 150000 دينار، فيتم إجراء القيد التالي:

150000		من حـ/ البنك
		إلى مذكورين:
	120000	حـ/ البضاعة
	30000	حـ/ نتيجة التصفية
		إثبات المتحصل من بيع البضاعة بربح وترحيله إلى حساب نتيجة التصفية

2- أما إذا كانت القيمة المتحصلة من عملية التحويل أقل من القيمة الدفترية، فيجعل حساب الأصل المباع دائناً ((بالقيمة الدفترية))، وحساب النقدية مديناً بثمن البيع، وحساب نتيجة التصفية مديناً بالفرق بين القيمة الدفترية للأصل والقيمة المتحصلة.

فإذا افترضنا أن المصفي قد باع البضاعة في المثال السابق بمبلغ 100000 دينار وأنه حصل من ديون الشركة والبالغة 90000 دينار فقط مبلغ 80000 دينار وعدّ فرق الدين معدوماً، فإنه يصار إلى إجراء القيد التالي:

		من مذكورين:
100000		حـ/ الصندوق ((البنك))
20000		حـ/ نتيجة التصفية
	120000	إلى حـ/ البضاعة
		إثبات المتحصل وتحميل حساب التصفية بالخسائر

		من مذكورين:
80000		حـ/ البنك
10000		حـ/ نتيجة التصفية ((ديون معدومة))
	90000	إلى حـ/ الزبائن
		تحصيل جزء من رصيد الزبائن واعتبار الباقي ديون معدومة

ملاحظة:

قد يتفق الشركاء على أن يستولي أحد الشركاء على أحد الأصول، في هذه الحالة يجعل حساب رأس المال / حصة الشريك مديناً ((بالقيمة التي قدرت لهذه الأصول)) ويجعل حساب الأصل دائناً ((بالقيمة الدفترية لهذه الأصول))، والفرق يرحل إلى حساب نتيجة التصفية.

* فلو افترضنا أن يستولي أحد الشركاء على آلات قيمتها الدفترية 60000 دينار بقيمة تقديرية 70000 دينار، فإن القيد يكون كما يلي:

70000		من حـ/ رأس المال
		إلى مذكورين:
	60000	حـ/ الالات
	10000	حـ/ نتيجة التصفية

وفي حال العكس، لو كانت القيمة التقديرية 50000 دينار، فإن القيد يكون كما يلي:

		من مذكورين:
50000		حـ/ رأس المال
10000		حـ/ نتيجة التصفية
	60000	إلى حـ/ الآلات

النتائج المحتملة لعملية التصفية:

إن عمليات التصفية ستسفر عن إحدى النتائج التالية:

أولاً: نتيجة التصفية ربح

بحيث يسترد الشركاء أكثر من حصصهم في رأس المال، وتنشأ إذا زادت الأموال المتحصلة من بيع الأصول وسداد الالتزامات. وهنا يوزع ربح التصفية بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويرحل إلى حساب رأس المال. والنقدية المتبقية، حقوق الشركاء النقدية = مجموع أرصدة نهاية المدة لرؤوس الأموال.

ثانياً: نتيجة التصفية خسارة

يتم توزيعها بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويسترد الشريك مبلغ أقل من صافي حقوقه وقت التصفية:

1- تقل عن حقوق الشركاء ولا يزيد نصيب كل شريك فيها على حقوقه في تاريخ التصفية.

2- تقل عن إجمالي حقوق الشركاء ولكن نصيب أحد الشركاء فيها يزيد على حقوقه لدى الشركة في تاريخ التصفية.

* أن يكون الشريك موسراً فيدفع المستحق عليه.

* أن يكون الشريك معسراً يتحمل باقي الشركاء إعسار هذا الشريك بنسبة حصصهم في رأس المال.

3- تزيد عن إجمالي حقوق الشركاء وبالتالي عدم كفاية النقدية لسداد الالتزامات بافتراض أن:

* جميع الشركاء موسرون ولديهم أموال خاصة تكفي للتسديد.

* البعض معسر والبعض موسر، والموسر يدفع عن المعسر.

* جميع الشركاء معسرون، اقتسام النقدية المتبقية من قبل الدائنين بنسبة ديونهم.

التصفية التدريجية

سبق وأن تحدثنا عن التصفية السريعة، وأن القرار باعتماد التصفية السريعة أو التدريجية من قبل المصفي يعتمد على أساس هام وهو مصلحة الشركاء، وقد تملي طبيعة الأصول الموجودة لدى الشركة تحت التصفية على المصفي أسلوب بيعها إما دفعة واحدة أو أكثر من دفعة (عدة دفعات محدودة) أو أن يتم بيع تلك الأصول بشكل تدريجي في محاولة إلى تحقيق أكبر عائد من عملية البيع أو على الأقل تخفيض الخسائر المحتملة والناتجة عن بيع الأصول إلى أقل حد ممكن.

وتختلف التصفية التدريجية عن التصفية السريعة، بقيام المصفي بتوزيع النقدية المتاحة على الشركاء بعد قيامه أولاً بتسديد التزامات الشركة اتجاه الغير وفقاً للأولويات المحددة في القانون وبعد الأخذ بعين الاعتبار مصاريف التصفية بما فيها أتعاب المصفي، وأن لا ينتظر حتى نهاية عملية التصفية لتوزيع النقدية كون عملية التصفية تستغرق وقتاً طويلاً مقارنة مع التصفية السريعة. ولكن المصفي يواجه عند قيامه بالبدء بتوزيع النقدية مشكلة وهي تحديد الأساس لتوزيع النقدية المتاحة بين الشركاء. فهل يكون الأساس نسب توزيع رأس المال بين الشركاء أم نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم ((خاصة في حالة اختلاف نسب رأس المال عن نسب توزيع الأرباح والخسائر))؟ لذلك وفي هذه الحالة يقوم المصفي أولاً بتحديد الأولويات بين الشركاء لأغراض توزيع النقدية المتاحة وذلك وفقاً لقدرة كل شريك على تحمل الخسائر، والتي تتمثل فيما يلي:

1- حصة كل شريك في رأس المال:

كلما ارتفعت قيمة حصته في رأس مال الشركة كلما كان لديه قدرة على تحمل الخسارة في حالة حدوثها قبل أن يصبح رصيد حساب رأس ماله صفراً أو مديناً. فإذا كان هناك شريكان (أ) و(ب) رأسمالهما على التوالي 60000 دينار و40000 دينار، فتكون مقدرة (أ) على تحمل الخسارة أكثر من (ب)، فيستطيع (أ) أن يتحمل خسارة بقيمة 60000 دينار حتى يصبح رصيد رأس ماله صفراً وقبل أن يصبح مديناً، أما (ب) فقدرته على تحمل الخسارة يكون أقل بحدود 40000 دينار فقط.

2- نسبة كل شريك في توزيع الأرباح والخسائر:

وتقاس قدرة الشريك هنا على تحمل الخسارة في حالة حدوثها بصغر نسبة حصته في توزيع تلك الخسائر، فلو كان الشريكان (أ) و(ب) يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 2:3 على التوالي وتحقق خسائر بقيمة 80000 دينار، فهذه الخسارة سوف توزع بينهما كما يلي:

الشريك (أ)   80000   ×   5/3   =   48000 دينار

الشريك (ب)   80000   ×   5/2   =   32000 دينار

ونلاحظ أن حصة (أ) في الخسائر أكثر، فماذا لو كان رأس مال الشركة 100000 دينار موزعاً بين الشريكين بالتساوي، فما هو رصيد حساب رأس المال لكل منهما بعد توزيع الخسائر المتحققة بينهما، الجدول التالي يبين ذلك:

الشريك	(أ)	(ب)	المجموع
رأس المال	50000	50000	100000
الخسائر المتحققة	(48000)	(32000)	(80000)
رصيد رأس المال بعد الخسائر	2000	18000	20000

ومن الجدول أعلاه نجد أن رصيد حساب مال (ب) بعد توزيع الخسائر المتحققة، بالرغم من تساوي حصته مع حصة الشريك (أ) في رأس المال، قد بلغ 18000 دينار (دائناً)، بينما الشريك (أ) فقد بلغ رصيد حساب رأس ماله 2000 دينار (دائناً)، ممايعني أن الشريك (ب) صاحب أقل نسبة في توزيع الأرباح والخسائر لديه قدرة على تحمل الخسائر الإضافية –فيما لو تحققت– أكثر من الشريك (أ).

وبالتالي، فإن قدرة الشريك على تحمل الخسائر تقاس بهذين المعيارين مجتمعين، وبالتالي فإن أولويات الشركاء في الحصول على النقدية المتاحة بعد تسديد الالتزامات ومصاريف التصفية وفقاً لسلم الأولويات المشار إليها سابقاً، تحدد كما يلي:

1- تحدد أرصدة حسابات رؤوس أموال الشركاء.

2- تحدد نسب توزيع الأرباح والخسائر.

3- وفي حالة اختلاف نسب توزيع رأس المال عن نسب توزيع الأرباح والخسائر يتم قسمة أرصدة حسابات رؤوس أموال الشركاء على نسبة (حصة) كل شريك في توزيع الأرباح والخسائر، وصولاً لقياس مقدرة كل شريك على تحمل الخسائر.

4- يتم ترتيب ناتج القسمة، فيحصل صاحب أعلى ناتج قسمة على الترتيب الأول، وهكذا فإن صاحب أعلى ناتج القسمة التالي يعطي الترتيب الثاني، وهذا يعني أن هناك أولوية لصاحب الترتيب الأول بالحصول على النقدية المتاحة قبل باقي الشركاء، أي قبل أن يدفع لأي من باقي الشركاء أي مبلغ مهما كان.

مثال:

مازن ومنير ومروان شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5:2:3 على التوالي، علماً بأن حصة كل منهم في رأس المال 6000، 5000، 3000 دينار على التوالي.

المطلوب:

1- تحديد أولويات الشركاء في الحصول على النقدية، وفقاً لقدرة كل منهم على تحمل الخسائر.

2- تحديد المبالغ التي سوف تدفع لبعض الشركاء دون الآخرين.

الحل:

قبل البدء بالإجابة، لو أخذ كل من المعيارين السابقين في تحديد قدرة كل شريك على تحمل الخسائر بشكل منفصل، فإننا نجد ما يلي:

* وفقاً لمعيار رأس المال: فإن أكثر شريك لديه مقدرة على تحمل الخسارة هو الشريك مازن، ويمكن ترتيب الشركاء تنازلياً وفقاً لمقدرتهم على تحمل الخسائر كما يلي:

1- الشريك مازن.
2- الشريك منير.
3- الشريك مروان.

* وفقاً لمعيار نسب توزيع الأرباح والخسائر: فإن أكثر شريك لديه المقدرة على تحمل الخسائر، هو الشريك منير، صاحب أقل حصة في الخسائر فيما لو

حدثت. ويمكن ترتيب الشركاء تنازلياً وفقاً لمقدرتهم على تحمل الخسائر كما يلي:

1- الشريك منير.
2- الشريك مازن.
3- الشريك مروان.

* أما وفقاً للمعيارين مجتمعين، فنجد ترتيب الشركاء كما يلي:

الشريك	مازن	منير	مروان
حصة الشريك في رأس المال	6000	5000	3000
نسب توزيع الأرباح والخسائر	3	2	5
الأولويات (المقدرة على تحمل الخسائر)	2000	2500	600
الترتيب	الثاني	الأول	الثالث

أي أن الشريك منير سيحصل على النقدية قبل الشريكين مازن ومروان، وكذلك فإن الشريك مازن له الأولوية في الحصول على النقدية قبل الشريك مروان. ويمكن القول أن الشريكين منير ومازن سوف يتساويان في قوة المطالبة بالحصول على النقدية، بعدما يحصل منير على جزء معين من النقدية قبل الشريك مازن، وكذلك يمكن القول بأن الأولويات هنا كما يلي:

1- أولوية للشريك منير على الشريك مازن.
2- أولوية للشريك منير على الشريك مروان.
3- أولوية للشريك مازن على الشريك مروان.

وبعد قيام المصفي بدفع مبالغ معينة لكل من الشريكين منير ومازن فيصبح الحق لكل من الشركاء الثلاثة الحصول على النقدية المتاحة، وعندها تكون نسبة توزيع رأس المال بين الشركاء متطابقة تماماً مع نسب توزيع الأرباح والخسائر.

ويحدد المصفي تلك المبالغ وفقاً للأولويات كما يلي:

1- أولوية منير على مازن:

أي ما هو المبلغ الذي يستطيع الشريك منير أن يحصل عليه قبل أن يبدأ الشريك مازن باستلام أي مبلغ من النقدية المتاحة، ويحدد هذا المبلغ كما يلي:

تبلغ حصة (مازن) في رأس المال 6000 دينار ويحصل على (3) حصص من الأرباح أو الخسائر. فكم يجب أن تصبح قيمة رأس مال منير والذي يحصل على (2) حصة من الأرباح والخسائر لتساوي نسب توزيع الأرباح ونسب توزيع رأس المال لكلا الشريكين.

6000 دينار >>>>> 3 حصص

؟ >>>>> 2 حصص

6000 × (3/2) = 4000 دينار يجب أن تصبح حصة منير في رأس المال.

وبما أن حصة رأس مال منير كانت في الأصل 5000 دينار، ويجب أن تصبح 4000 دينار، فإن المبلغ الذي يدفع للشريك منير قبل الشريك مازن هو ((5000–4000 = 1000 دينار)). وللملاحظة ما ينشأ من تغيير بعد دفع هذا المبلغ:

الشريك	مازن	منير	مروان
رأس المال	6000	5000	3000
المبالغ المدفوعة لبعض الشركاء	–	(1000)	–
رأس المال المعدل (رأس المال – المبالغ المدفوعة)	6000	4000	3000
نسب توزيع رأس المال المعدل	6	4	3
نسب توزيع الأرباح والخسائر	3	2	5

فنلاحظ بعد دفع الـ 1000 دينار أن نسبة توزيع رأس المال بين الشريكين مازن ومنير أصبحت (2:3) وهي مطابقة لنسب توزيع الأرباح والخسائر (2:3).

أي أن مقدرة مازن ومنير على تحمل الخسائر قد تساوت هنا، والتي ما زالت أكبر منها لدى الشريك مروان.

2– أولوية منير على مروان:

3000(رأس مال مروان) >>>> 5 (حصص في الأرباح والخسائر /مروان)

؟ (رأس مال منير) >>>> 2 (حصص في الأرباح والخسائر / منير)

(3000 × 2) ÷ 5 = 1200 دينار رأس مال منير.

بعد التسديد السابق، أصبح رأس مال منير 4000 دينار، وليتساوى منير ومروان في مقدرة تحمل كل منهما للخسائر، فلا بد وأن يكون رأس مال منير 1800 دينار، ويجب دفع الفرق له (4000–1200 = 2800 دينار)، قبل بدء الدفع للشريك مروان، ويمكن ملاحظة ذلك مما يلي:

الشريك	مازن	منير	مروان
حصة الشريك في رأس المال	6000	5000	3000
المبالغ الموزعة لبعض الشركاء دون الآخرين	–	(1000)	–
	–	(2800)	–
رأس المال المعدل	6000	1200	3000

3- أولوية مازن على مروان:

3000(رأس مال مروان) >>>> 5 (حصص في الأرباح والخسائر /مروان)

؟ (رأس مال مازن) >>>> 2 (حصص في الأرباح والخسائر / مازن)

(3000 × 3) ÷ 5 = 1800 دينار رأس مال مازن.

وبالتالي، فإن المبلغ الواجب سداده للشريك مازن (6000–1800=4200) دينار قبل الشريك مروان. ولا بد من الإشارة إلى أن حق مازن في الحصول على مبلغ 4200 دينار في نفس مستوى قوة مطالبة الشريك منير للحصول على مبلغ 2800 دينار، قبل الشريك مروان.

وتصبح رؤوس الأموال كما يلي:

الشريك	مازن	منير	مروان
رأس المال	6000	5000	3000
المبالغ المدفوعة لبعض الشركاء دون الآخرين	–	(1000)	–
	(4200)	(2800)	–
رأس المال المعدل	1800	1200	3000
نسب رأس المال المعدل	3	2	5
نسب توزيع الأرباح والخسائر	3	2	5

مما سبق نجد أن نسب رأس المال تتطابق تماماً مع نسب توزيع الأرباح والخسائر بعد قيام المصفي بدفع مبالغ معينة لبعض الشركاء دون الآخرين، وعندها يبدأ المصفي بتوزيع النقدية المتاحة على الشركاء معتمداً نسب توزيع الأرباح والخسائر والتي تساوي نسب توزيع رأس المال.

ملاحظة:

1- في حالة وجود أحقية (أولوية) للشريكين بنفس المستوى على شريك آخر أو أكثر، وكان المبلغ المتاح لا يكفي لسداد حق هذين الشريكين، فيتم توزيع أية مبالغ متاحة بين هذين الشريكين وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر لهما والتي تتساوى حين ذاك مع نسب توزيع رأس المال بينهما.

2- قبل إجراء أية توزيعات على الشركاء لا بد من مراعاة عمليات التسديد وفقاً لسلم الأولويات في ذلك، فبعد الانتهاء من سداد مصاريف التصفية والالتزامات تجاه الغير، يقوم المصفي بسداد الأولويات لبعض الشركاء على الآخرين، وبعد الانتهاء من ذلك يبدأ بسداد حقوق الشركاء كافة وفقاً للنقدية المتاحة.

أما في حالة تساوي نسب توزيع الأرباح والخسائر، مع نسب توزيع رأس المال بين الشركاء في الشركة، فتكون مقدرة كل منهم على تحمل الخسائر متساوياً، وبالتالي فلا يوجد أولوية لأحد الشركاء للحصول على مبالغ معينة قبل باقي الشركاء. وبالتالي فإن المصفي بعد سداده لمصاريف التصفية والتزامات الشركة نحو الغير يقوم بتوزيع النقدية المتحصلة أولاً بأول وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر والتي تتساوى مع نسب توزيع الأرباح والخسائر والتي تتساوى مع نسب توزيع رأس المال بين الشركاء.

المعالجة المحاسبية للتصفية التدريجية

مثال:

أمجد ومجدي شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 1:2 على التوالي، وقد قررا تصفية الشركة بتاريخ 1997/1/1 على أن توزع

المتحصلات من بيع الأصول عليها أولاً بأول بعد سداد الالتزامات تجاه الغير. وقد كانت الميزانية العمومية للشركة في ذلك التاريخ كما يلي:

الميزانية العمومية كما هي بتاريخ 1997/1/1

الأصول			الخصوم وحقوق الملكية
2000	بنك	4000	قرض قصير الأجل
4000	بضاعة	2000	دائنون
3000	مدينون	10000	رأس مال أمجد
2500	أثاث	5000	رأس مال مجدي
9500	مباني		
21900		21000	

علماً بأن كامل قيمة المتحصلات ومصاريف التصفية كانت كما يلي:

الشهر	متحصلات التصفية	مصاريف التصفية
1997/1	4000 دينار	500 دينار
1997/2	12000 دينار	1000 دينار
1997/3	8000 دينار	800 دينار

المطلوب:

1- إعداد كشف توزيع متحصلات التصفية.

2- تصوير حسابات التصفية.

كشف توزيع المتحصلات

البيان	البنك		مجدي	أمجد
	له	منه		
الأرصدة بتاريخ 1997/1/1 (تاريخ بدء التصفية)	–	2000	5000	10000
متحصلات التصفية لشهر 1997/1		4000		
تسديد مصاريف التصفية	500			
تسديد قرض قصير الأجل	4000			
تسديد جزء من الدائنين	1500			
الأرصدة بتاريخ 1997/1/31	6000	6000	5000	10000
متحصلات التصفية لشهر 1997/2		12000		
تسديد مصاريف التصفية	1000			
تسديد رصيد الدائنين (2000–1500)	500			
الباقي يوزع بين الشريكين بنسب توزيع الأرباح والخسائر	10500		(3500)	(7000)
10500 × 3/2 = 7000 أمجد				
10500 × 3/1 = 3500 مجدي				
الأرصدة بتاريخ 1997/2/28	12000	12000	1500	3000
متحصلات التصفية لشهر 1997/3		8000		
تسديد مصاريف التصفية	800			
الباقي يوزع بين الشريكين بنسب توزيع الأرباح والخسائر	7200		(2400)	(4800)
7200 × 3/2 = 4800 أمجد				
7200 × 3/2 = 2400 مجدي				
الأرصدة بتاريخ 1997/3/31 (نهاية التصفية)	8000	8000	(900)	(1800)

حـ/ التصفية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
19000	إلى مذكورين (الأصول غير النقدية)	4000	من حـ/ البنك
500	إلى حـ/ مصاريف التصفية	15500	رصيد 1997/1/31
19500		19500	
15500	رصيد 1997/2/1	12000	من حـ/ البنك
1000	إلى حـ/ مصاريف التصفية	4500	رصيد 1997/2/28
16500		16500	
4500	رصيد 1997/3/1	8000	من حـ/ البنك
800	إلى حـ/ مصاريف التصفية		
2700	رصيد 1997/3/31		
8000		8000	
	إلى مذكورين:	2700	رصيد (أرباح تصفية)
1800	حـ/ رأس مال أمجد		
900	حـ/ رأس مال مجدي		
2700		2700	

حـ/ رأس مال أمجد

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
7000	إلى حـ/ البنك	10000	رصيد 1997/1/1
3000	رصيد دائن		
10000		10000	
4800	إلى حـ/ البنك	3000	رصيد مدور
		1800	من حـ/ التصفية
4800		4800	

حـ/ رأس مال مجدي

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
3500	إلى حـ/ البنك	5000	رصيد 1997/1/1
1500	رصيد دائن		
5000		5000	
2400	إلى حـ/ البنك	1500	رصيد مدور
		900	من حـ/ التصفية
2400		2400	

حـ/ البنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
2000	رصيد 1997/1/1	500	من حـ/ مصاريف التصفية
4000	حـ/ التصفية	4000	من حـ/ قرض قصير الأجل
		1500	من حـ/ الدائنون
6000		6000	
12000	إلى حـ/ التصفية	1000	من حـ/ مصاريف التصفية
		500	من حـ/ الدائنين
			من مذكورين:
		7000	حـ/ رأس مال أمجد
		3500	حـ/ رأس مال مجدي
12000		12000	
8000	إلى حـ/ التصفية	800	من حـ/ مصاريف التصفية
			من مذكورين:
		4800	حـ/ رأس مال أمجد
		2400	حـ/ رأس مال مجدي
8000		8000	

إيضاحات:

1- نلاحظ بداية تطابق نسب رأس المال مع نسب توزيع الأرباح والخسائر، وبالتالي فإن مقدرة الشريكين على تحمل الخسائر متساوية.

2- يبدأ كشف التوزيع بأرصدة رؤوس الأموال للشركاء كما هي في الميزانية بتاريخ التصفية.

3- في حالة وجود حسابات شخصية للشركاء وتمثل جزءاً من حقوق الملكية، مثل الجاري المدين، الجاري الدائن، احتياطي عام، أرباح مدورة، خسائر مدورة، فيتم إقفالها في حساب رأس المال لكل شريك.

4- تم أخذ رصيد البنك بعين الاعتبار كنقدية متاحة جاهزة للسداد.

5- تم السداد وفقاً للأولويات ابتداء من مصاريف التصفية ثم الالتزامات وما يزيد من نقدية توزع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر والتي تتساوى مع نسب توزيع رأس المال.

6- تم سداد جزء من الدائنين من متحصلات شهر 1997/1، ولعدم كفاية النقدية المتاحة، تم سداد الجزء المتبقي من متحصلات شهر 1997/2.

7- في نهاية كل شهر لا بد من توزيع كامل النقدية المتاحة، ويلاحظ ذلك من خلال تساوي الجانبين المدين والدائن للبنك (في كشف التوزيع) أي أن رصيد حساب البنك في نهاية كل شهر يكون صفراً (حساب مغلق).

8- يلاحظ قيمة حقوق الملكية في شهر 1997/2 ما يلي: الشريك أمجد 3000 دينار، هذا يعني أنه استلم من حقوقه 7000 دينار، وبقي له 3000 دينار. الشريك مجدي 3000 دينار، هذا يعني أنه استلم من حقوقه 3500 دينار، وبقي له 1500 دينار.

9- في نهاية شهر 1997/3 يلاحظ أنه بعد سداد مصاريف التصفية، يتم توزيع النقدية المتاحة على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر كاملة حيث أنه قد تم سداد كامل الالتزامات على الشركة.

10- في نهاية شهر 1997/3 والتي تمثل نهاية عملية التصفية، نجد أن كل من الشريكين قد حصل على ما يزيد عن صافي حقوقه في الشركة (وهذا يعني تحقق أرباح من عملية التصفية)، وهذا يعني أن نصيب الشريكين من هذه الأرباح:

الشريك أمجد	1800	دينار
الشريك مجدي	900	دينار
	2700	دينار

وحقوق الشريك أمجد 10000 دينار، وحصل على البمالغ التالية:
7000 + 4800 = 11800 دينار.

وحقوق الشريك مجدي 5000 دينار، وحصل على المبالغ التالية:
3500 + 2400 = 5900 دينار.

مثال:

(أ)، (ب)، (جـ) شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 1:2:3 على التوالي، وقد ظهرت الميزانية كما يلي بتاريخ 1997/1/21 حيث تم الاتفاق على تصفية الشركة وتوزيع المتحصلات أولاً بأول على الشركاء:

الميزانية العمومية كما هي بتاريخ 1997/1/31

الأصول		الخصوم وحقوق الملكية	
10000	شهرة المحل	5000	رأس مال (أ)
7500	أراضي	4200	رأس مال (ب)
2500	بضاعة	6000	رأس مال (جـ)
2500	أوراق قبض	1200	أرباح مدورة
		7200	دائنون
23600		21000	

وقد بلغت متحصلات ومصاريف التصفية كما يلي:

الشهــر	المتحصلات	مصاريف التصفية
97/2	10000 دينار	1000 دينار
97/3	7000 دينار	500 دينار
97/4	3000 دينار	300 دينار

المطلوب:

1- إعداد كشف التوزيع.
2- تصوير حسابات التصفية.

الحل:

قبل البدء بالإجابة من خلال إعداد كشف التوزيع وكذلك تصوير حسابات التصفية لا بد من ملاحظة اختلاف أو (عدم تطابق) نسب رأس المال مع نسب توزيع الأرباح والخسائر.

الشركـــــــــــاء	(أ)	(ب)	(جـ)
نسب توزيع رأس المال	5	4ر2	6
نسب توزيع الأرباح والخسائر	2	3	1

ومن هنا لا بد من إيجاد قدرة كل شريك على تحمل الخسارة، وللعدالة في التوزيع (توزيع المتحصلات) لا بد من احتساب المبالغ التي يجب دفعها لبعض الشركاء على النحو التالي:

الشركاء	(أ)	(ب)	(جـ)
رأس المال	5000	4200	6000
الحسابات الشخصية	(1200)	–	–
(الجاري المدين / الأرباح المدورة)	=6/2×1200 400	=6/3×1200 600	=6/1×1200 200
صافي حقوق الشركاء	4200	4800	6200
نسب توزيع الأرباح والخسائر (غير متطابقة)	2	3	1
الأولويات (المقدرة على تحمل الخسائر)	2100	1600	6200
الترتيب	2	3	1

1- أولوية (جـ) على (أ):

4200 دينار <<<<< 2 حصة

؟ >>>>> 1 حصة

4200 × ½ = 2100 دينار رأس مال (جـ)

أي يجب دفع مبلغ (6200 – 2100) 4100 دينار للشريك (جـ) قبل الشريك (أ)

2- أولوية (جـ) على (ب):

4800 دينار <<<<< 3 حصة

؟ >>>>> 1 حصة

4800 × 3/1 = 1600 دينار رأس مال (جـ)

أي يجب دفع مبلغ (2100 – 1600) = 500 دينار للشريك (جـ) قبل الشريك (ب)

3- أولوية (أ) على (ب):

4800 دينار <<<<< 3 حصة

؟ >>>>> 2 حصة

4800 × 3/2 = 3200 دينار رأس مال (أ)

أي يجب دفع مبلغ (4200 – 3200) = 1000 دينار للشريك (أ) قبل الشريك (ب)

ولمعرفة أثر المبالغ المدفوعة أعلاه على قدرة الشركاء على تحمل الخسارة، نورد الجدول التالي:

الشركاء	(أ)	(ب)	(جـ)
صافي حقوق الشركاء	4200	4800	6200
المبالغ التي تدفع لبعض الشركاء وفق الأولويات أعلاه	(1000)	–	(4100)
	–	–	(500)
	3200	4800	1600
نسب (حقوق الشركاء)	2	3	1
نسب الأرباح والخسائر	2	3	1

كشف توزيع المتحصلات

(أ)	(ب)	(جـ)	البنك		البيان
			منه	له	
4200	4800	6200			الأرصدة بتاريخ 1997/1/21
			10000		متحصلات شهر 1997/2
				1000	تسديد مصاريف التصفية
				7200	تسديد الدائنون
				1800	تسديد جزء من أولوية (جـ) على (أ)
4200	4800	6200	10000	10000	الأرصدة بتاريخ 1997/2/28
			7000		متحصلات شهر 1997/3
				500	تسديد مصاريف التصفية
		(2300)		2300	تسديد المتبقي من أولوية (جـ) على (أ) ((1800-4100)
		(500)		500	تسديد أولوية (جـ) على (ب)
(1000)				1000	تسديد أولوية (أ) على (ب)
(900)	(1350)	(450)		2700	توزيع الباقي بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر (1:3:2)
2300	3450	1150	7000	7000	الأرصدة بتاريخ 1997/3/31
			3000		متحصلات شهر 1997/4
				300	تسديد مصاريف التصفية
(900)	(1350)	(450)		2700	توزيع الباقي بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر (1:3:2)
1400	2100	700	3000	3000	الأرصدة بتاريخ 1997/4/30

من ملاحظة نهاية كشف التوزيع أعلاه نجد أن الشركاء لم يستلموا كامل حقوقهم، وهذا يعني أنه قد تمخض عن عملية التصفية خسارة قيمتها (1400+2100+700 = 4200 دينار).

وكما يلاحظ أن الخسارة (الرصيد المدين لحساب التصفية) موزع بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر (1:3:2).

حـ/ التصفية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
22500	إلى مذكورين (الأصول غير النقدية)	100	من حـ/ مخصص خصم أوراق القبض
1000	إلى حـ/ مصاريف التصفية	10000	من حـ/ البنك
		13400	رصيد 97/2/28
23500		23500	
13400	رصيد 1997/3/1	7000	من حـ/ البنك
500	إلى حـ/ مصاريف التصفية	6900	رصيد 1997/3/31
13900		13900	
6900	رصيد 1997/4/1	3000	من حـ/ البنك
300	إلى حـ/ مصاريف التصفية	4200	رصيد 1997/4/30
7200		7200	
4200	رصيد (خسارة)		من مذكورين:
		1400	حـ/ رأس مال (أ)
		2100	حـ/ رأس مال (ب)
		700	حـ/ رأس مال (جـ)
4200		4200	

حـ/ البنك

10000	إلى حـ/ التصفية (متحصلات شهر 97/2)	1000	من حـ/ م. التصفية
		7200	من حـ/ الدائنون
		1800	من حـ/ رأس مال (جـ)
10000		10000	
7000	إلى حـ/ التصفية (متحصلات شهر 97/3)	500	من حـ/ م. التصفية
			من مذكورين:
		3250	حـ/ رأس مال (جـ)
		1900	حـ/ رأس مال (أ)
		1350	حـ/ رأس مال (ب)
7000		7000	
3000	إلى حـ/ التصفية (متحصلات شهر 97/4)	300	حـ/ م. التصفية
			من مذكورين:
		900	حـ/ رأس مال (أ)
		1350	حـ/ رأس مال (ب)
		450	حـ/ رأس مال (جـ)
3000		3000	

حـ/ رأس مال (أ)

1200	إلى حـ/ جاري (أ)	5000	رصيد 1/21
1400	إلى حـ/ التصفية (خسارة)	400	من حـ/ الأرباح المدورة
1900	إلى حـ/ البنك 97/3		
900	إلى حـ/ البنك 97/4		
5400		5400	

حـ/ رأس مال (ب)

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
2100	إلى حـ/ التصفية (خسارة)	4200	رصيد 97/1/21
1350	إلى حـ/ البنك 97/3	600	من حـ/ الأرباح المدورة
1350	إلى حـ/ البنك 97/4		
4800		4800	

حـ/ رأس مال (جـ)

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
700	إلى حـ/ التصفية (خسارة)	6000	رصيد 97/1/21
1800	إلى حـ/ البنك 97/2	200	من حـ/ الأرباح المدورة
3250	إلى حـ/ البنك 97/3		
450	إلى حـ/ البنك 97/4		
6200		6200	

الوحدة السادسة

تأسيس الشركات المساهمة العامة

تأسيس الشركات المساهمة العامة

مقدمة

ظهرت الشركة المساهمة العامة لتلافي مساوئ الأشكال القانونية للمنشآت، واستجابة لحاجة الناس والدول لتجمع في إطارها جهود وإمكانات أكبر عدد ممكن من أبنائها، لتستخدمها في تنفيذ المشاريع الكبيرة والضخمة ولتتولى قيادة النهضة الاقتصادية والتقدم في البلاد. وحتى عندما تم التحول عن هذا الشكل في بعض الدول الشيوعية، فقد وجدت أن أفضل حلول لمشاكلها هو في تحويل الأشكال القانونية لمنشآتها إلى شكل الشركة المساهمة، وهو ما سمي فيما بعد باسم التخاصية أو الخصخصة.

تبدأ الشركة المساهمة كفكرة يتولى المؤسسون ترويجها وجمع المال اللازم لتمويلها ثم إدارتها، ثم تنتقل لممارسة نشاطها وأخيراً تنتهي بتصفيتها، وتواجهها في كل مرحلة مشاكل مختلفة، مما يستوجب أن يتصدى لها متخصصون يتولون إدارة عملياتها وتوجيهها نحو تحقيق غاياتها.

ظهرت الشركة المساهمة مع قيام الثورة الصناعية، وبعد أن فشل نظام الشركة العادية (شركة العائلة) أو شركة التضامن في تلبية الاحتياجات التمويلية للمشاريع الكبيرة، فقد كان تأسيس الشركة يستند إلى قدرات عائلة معينة وبعد أن أصبح إفلاس الشركة العادية يعني اندثار العائلة، لذلك شرعوا في تأسيس شركات على أساس تجميع الأموال من أكبر عدد ممكن من الناس، بحيث يسهم كل منهم في تمويلها، وقد أعطى المشرع الشكل القانوني (الشخصية الاعتبارية) أو (الشخصية المعنوية) لهذا المال المملوك لمجموعة المساهمين وسمي بالشركة المساهمة.

تطورت الشركة المساهمة مع تقدم وتطور الصناعات والاختراعات، ودخلت ميدان الاستثمار في كل أوجه النشاط الخدمية والتجارية والصناعية، بسبب قدرتها على استقطاب الأموال من أعداد متزايدة من الناس، ومن حيث قدرتها

على تخطي الحدود السياسية حتى أصبحت تسمى استثمارات متعددة الجنسية. كما ظهرت المنشآت ذات الأقسام والفروع والتي وفر لها حجمها الكبير استثمارات وإمكانات هائلة جعلتها قادرة على تبني برامج دائمة للبحث العلمي والتطوير، ويسر لها تقديم خدماتها بتكاليف متناقضة من سنة لأخرى مما فتح المجال أمامها للازدهار والاستمرار، أضف إلى ذلك إمكانات هذه الشركات مكنتها من وضع حلول جديدة لمشاكل قديمة مثل:

* وضع برامج لتحسين الأحوال الصحية للعاملين.

* تحسين البيئة المحيطة بالشركة.

هذا ويتم تطوير وتدعيم أعمال الشركات المساهمة وتلافي جوانب النقص في عملياتها. إذ يتم تشكيل لجنة رقابة في الشركة من خارج مجلس الإدارة تتولى الإشراف على أعمال التدقيق والرقابة على عملياتها، هدفها تقليص دور الإدارة وتخفيض صلاحياتها، حيث يعهد إلى اللجنة مهمة اختيار مدقق الحسابات للشركة، بالإضافة إلى متابعتها للعلاقة بين الإدارة والمدقق والخلافات التي تثور بينهما.

وفي تطور آخر لشكل المنشأة ظهر شكل المؤسسة العامة والهيئة العامة وهي المملوكة للدولة في الدول الشيوعية، ومع انهيار الدول الشيوعية (وبعض أسبابه فشل المؤسسة العامة)، انهار أيضاً شكل المؤسسة العامة والمشروع العام، وتجري العودة إلى الشركة المساهمة كبديل وهو ما أطلق عليه ((الخصخصة أو التخاصية))، وهذا يعني أن شكل الشركة المساهمة قد ظل ملبياً حاجة الناس وسيظل في المستقبل المنظور الإطار القانوني الذي ينظم الجهود الجماعية لفئات عديدة من المواطنين.

تعريف الشركة المساهمة العامة وخصائصها

عرّف رئيس المحكمة العليا في الولايات المتحدة عام 1819 الشركة المساهمة العامة كما يلي: ((الشركة المساهمة العامة كائن اصطناعي، غير منظور، وغير ملموس، وموجود فقط في مضمون القانون)). أي أن شكل الشركة المساهمة من صنع القانونيين الذين أعطوا المال المملوك لمجموعة المساهمين شخصية اعتبارية مستقلة عن أصحابه بحيث يتمكن من التعاقد مع الغير أو ممارسة أوجه النشاط المختلفة التي يمارسها الشخص الطبيعي.

تميز الشركة المساهمة بخصائص تميزها عن غيرها من المنشآت على النحو التالي:

1- الشخصية الاعتبارية المستقلة: أعطى المشرع للمال المملوك لمجموع المساهمين صفة قانونية (الشخصية الاعتبارية) مستقلة عن ذوات (أشخاص) أصحابها وأموالهم الخاصة، وأتاح لها ممارسة العمل والنشاط التجاري باسمها. كما أن الاسم التجاري الذي أطلق على هذا المال لا يرتبط باسم أي من المساهمين، وإنما بنوع النشاط مع إضافة عبارة ((شركة مساهمة عامة)). وبالتالي يمكن للشركة بهذا الوضع أن تتعامل باسمها وتكون أهلاً لأن تقاضي الآخرين وتتقاضى أمام المحاكم. كما أتاح ذلك المجال لفصل الملكية ولأول مرة عن الإدارة، (مساهموا) هذه الشركات ليسوا بالضرورة مدراء لها. وبذلك تستطيع الشركة البقاء والاستمرار بصرف النظر عن استمرار حياة مساهميها.

2- يقسم رأس المال إلى حصص متساوية القيمة ((أسهم)): يقسم رأس مال الشركة المساهمة إلى حصص متساوية ويسمى كل منها سهماً، وذلك كناية عن أن كل مالك يلقي بجزء من ثروته، أي بسهم، أو يلقي بسهم في مال الشركة، فيسمى مساهماً. والأسهم متساوية في القيمة، والحقوق تتناسب مع ما يملكه كل مساهم من أسهمها.

3- قابلية الأسهم للتداول: طالما أن الملكية قد فصلت عن الإدارة، والشخصية الاعتبارية للشركة مستقلة عن شخصية أصحابها، ورأس المال مقسم إلى حصص متساوية، كل هذا يجعل من السهل نقل الملكية للغير وبسهولة، وقد

أنشئت ((البورصات أو الأسواق المالية)) ليتم بين جدرانها عمليات تداول الأسهم.

4- المسؤولية المحدودة للمساهمين: إن مسؤولية المساهم عن التزامات الشركة وخسائرها قد جرى تحديدها بقيمة أسهمه فقط، ولا يمكن مطالبته وتحميله بأكثر من ذلك باعتبار رأس المال هو الضمان العام الوحيد للدائنين.

5- استمرار حياة الشركة: إن الشخصية المستقلة للشركة المساهمة عن المساهمين فيها يمكنها من الاستمرار طالما كانت هناك ضرورة لذلك دون نظر إلى استمرار حياة المساهمين فيها، وهذا يجعلها قادرة على التصدي للمشروعات التي تتطلب حياة طويلة لتنفيذها ورأس مالها ومسؤوليتها منفصلة عن شخصية ورأس مال ومسؤولية مساهميها، كذلك فإن حياتها منفصلة أيضاً عن حياة مساهميها، وهذا ما أتاح لها الاستمرار حتى بعد وفاة مساهميها أو مؤسسيها، وهذا ما مكنها من زاوية ثانية من التصدي لتنفيذ المشاريع الضخمة التي تحتاج إلى أموال كبيرة وسنوات تنفيذ طويلة.

6- خضوعها للضريبة: من مساوئ الشكل القانوني للشركة المساهمة العامة، أنه تفرض الضريبة باسم الشركة على الأرباح وقبل توزيعها على المساهمين، أما في شركة الأشخاص والمنشأة الفردية فيتم توزيع الربح على الملاك وبعدها يتقدمون لدائرة الضريبة، أي أن الضريبة تفرض على الملاك (الشركاء) بعد أن تكون الأرباح قد وزعت عليهم، كما يراعى في حساب الضريبة للمساهمين الظروف الشخصية لكل منهم.

7- التنظيم التشريعي: من مزايا الشركة المساهمة العامة أن قانون الشركات يرسم لها خطوطاً واجبة الاتباع بدءاً من تأسيسها ومروراً بالشروع في نشاطها وانتخاب مجلس إداراتها وممارسة عملياتها وإعداد حساباتها الختامية والتصرف بالأرباح التي تحققها وتنظيم تصفيتها ويرجع ذلك إلى حرص الدولة على حقوق المساهمين، وضماناً لاستمرار هذه المنشآت الهامة.

أنواع شركات المساهمة ومقارنة بينها

أجاز قانون الشركات الأردني تأسيس الأنواع التالية من الشركات المساهمة:

1- شركة مساهمة عامة محدودة: تتألف من عدد من المؤسسين لا يقل عن اثنين يكتتبون فيها بأسهم قابلة للتداول والتحويل.

2- ششركة ذات مسؤولية محدودة (شركة مساهمة خصوصية): تتألف من عدد من الشركاء لا يقل عن اثنين ولا يزيد عن خمسين شخصاً، وتكون مسؤولية الشريك فيها عن ديونها والالتزامات المترتبة عليها وخسائرها بمقدار حصته في رأس المال.

3- شركة توصية بالأسهم: تتألف من فئتين من الشركاء هما:

أ- شركاء متضامنون: ويتألفون من عدد من الشركاء لا يقل عن اثنين ويكون الشريك مسؤولاً بالتضامن مع باقي الشركاء المتضامنين عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها بأمواله الخاصة.

ب- شركاء مساهمون (موصون): ويتألف من عدد من الشركاء لا يقل عن اثنين، ويكون الشريك المساهم مسؤولاً عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها بمقدار مساهمته في رأس مال الشركة ولا يجوز له الاشتراك في إدارة الشركة.

هذا وقد أورد القانون أشكالاً أخرى للشركات المساهمة على النحو التالي:

4- شركة استثمار مشترك: وتتخذ شكل شركة مساهمة عامة أو شركة توصية بالأسهم وتستثمر الأموال لحساب الغير عن طريق التعامل بالأوراق المالية ولا يقل رأس مالها عن مليون دينار.

5- شركة معفاة: وتتخذ شكل شركة مساهمة عامة أو ذات مسؤولية محدودة أو توصية بالأسهم، وتزاول أعمالها خارج المملكة الأردنية كشركة أردنية ولا تطرح أسهمها للإكتتاب داخل الأردن ولا يسمح للأردني المساهمة فيها.

6- شركة قابضة: وتتخذ شكل شركة مساهمة عامة مهمتها تملك أسهم شركات المشاهمة العامة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة، وقد تنشئها الحكومة وأي حكومة عربية أو أجنبية أو منظمة عربية أو دولية، وتمنع من تملك حصص في شركات تضامن أو توصية بسيطة.

7- الشركة الأم: أجاز القانون للشركات المساهمة العامة (الأم) أن تتملك أسهم شركة مساهمة عامة أخرى بالكامل أو ما لا يقل عن 50% من تلك الأسهم، وتستثمر الشخصية المعنوية للشركة التي تم تملك أسهمها بالكامل (وتسمى شركة تابعة).

ويمكن إجراء دراسة مقارنة لشركات المساهمة (الأموال) من خلال الجدول التالي:

وجه المقارنة	شركة مساهمة عامة	ذات مسؤولية محدودة	توصية بالأسهم
الملاك	مؤسسون لا يقل عددهم عن اثنين وبدون حد أعلى لعددهم	شركاء عددهم من 2-50	شركاء متضامنون 2 فأكثر وشركاء مساهمون 2 فأكثر
رأس المال	حده الأدنى نصف مليون دينار مقسم إلى حصص متساوية تسمى الحصة سهماً، وقيمتها دينار	حده الأدنى 30 ألف دينار ومقسم إلى أسهم غير قابلة للتجزئة	حده الأدنى 100 ألف دينار مقسم إلى أسهم
مسؤولية المالك	محدودة	محدودة	المتضامن مطلقة والمساهم محدودة
انتقال الملكية	بالتداول	تنتقل بين المساهمين بسند تحويل	بالتداول
اسم الشركة	غايتها + شركة مساهمة عامة	غايتها + عبارة محدودة المسؤولية	غايتها + اسم شريك متضامن + شركة توصية بالأسهم
إدارة الشركة يتولاها	مجلس إدارة من 7-13 عضواً بالانتخاب لمدة 4 سنوات	هيئة مديرين من 2-5 عضواً لمدة سنتين	يتولاها الشركاء المتضامنون
توزيع الأرباح	يحددها قانون الشركات	يحددها قانون الشركات	يحددها نظام الشركة
طريقة التصفية	يحددها قانون الشركات	يحددها قانون الشركات	يحددها نظام الشركة

تأسيس الشركة المساهمة العامة

تستمد الشركة المساهمة العامة اسمها من غاياتها على أن تتبعه أينما ورد عبارة ((شركة مساهمة عامة محدودة))، ولا يجوز أن تكون باسم شخص طبيعي إلاّ إذا كانت غاية الشركة استثمار براءة اختراع مسجلة بصورة قانونية باسم ذلك الشخص. وتتألف الشركة المساهمة العامة من عدد من المؤسسين لا يقل عن اثنين يكتتبون فيها بأسهم قابلة للإدراج في أسواق الأوراق المالية وللتداول والتحويل وفقاً لأحكام قانون الشركات وأي تشريعات أخرى معمول بها، وتكون مدة الشركة المساهمة العامة غير محدودة إلاّ إذا كانت غاياتها القيام بعمل معين، فتنقضي الشركة بانتهائه.

كما نصت المادة (91) من قانون الشركات الأردني على أنه: ((تعتبر الذمة المالية للشركة المساهمة العامة مستقلة عن الذمة المالية لكل مساهم فيها، وتكون الشركة بموجوداتها وأموالها مسئولة عن الديون والالتزامات المترتبة عليها ولا يكون المساهم مسئولاً تجاه الشركة عن تلك الديون والالتزامات إلاّ بمقدار الأسهم التي يملكها في الشركة)).

تؤسس الشركة المساهمة العامة وفقاً للإجراءات التالية:

أ- يقدم طلب تأسيس الشركة من قبل مؤسسي الشركة إلى المراقب على النموذج المقرر لهذا الغرض مرفقاً بما يلي:

1- عقد تأسيس الشركة.

2- نظامها الأساسي.

3- أسماء مؤسسي الشركة.

4- أسماء لجنة من المؤسسين تتولى الإشراف على إجراءات التأسيس.

ب- يجب أن يتضمن عقد تأسيس الشركة المساهمة ونظامها الأساسي البيانات التالية:

1- اسم الشركة.

2- مركزها الرئيسي.

3- غايات الشركة.

4- أسماء مؤسسي الشركة وجنسياتهم وعناوينهم المختارة للتبليغ وعدد الأسهم المكتتب بها.

5- رأس مال الشركة المسموح به والجزء المكتتب به فعلاً.

6- بيان بالمقدمات العينية في الشركة إن وجدت وقيمتها.

7- فيما إذا كان للمساهمين وحاملي أسناد القرض القابلة للتحويل حق أولوية للإكتتاب في أي إصدارات جديدة للشركة.

8- كيفية إدارة الشركة والمفوضين بالتوقيع في الفترة ما بين تأسيسها واجتماع الهيئة العامة الأول الذي يجب أن يعقد خلال ستين يوماً من تاريخ تأسيس الشركة.

جـ- يوقع عقد تأسيس الشركة المساهمة العامة ونظامها الأساسي من كل مؤسس أمام المراقب أو من يفوضه خطياً بذلك. ويجوز توقيعها أمام كاتب العدل أو أحد المحامين المجازين.

وقد نصت المادة (94) من قانون الشركات على ما يلي:

أ- يصدر الوزير بناء على تنسيب المراقب قراره بقبول تسجيل الشركة أو رفض هذا التسجيل خلال مدة أقصاها ثلاثين يوماً من تاريخ تنسيب المراقب وعلى المراقب أن يجري التنسيب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الطلب إليه موقعاً من المؤسسين ومستكملاً للشروط القانونية، فإذا لم يصدر الوزير قراره خلال تلك المدة يعتبر الطلب مقبولاً.

ب- لمؤسسي الشركة في حالة رفض الوزير تسجيل الشركة الطعن في قراره لدى محكمة العدل العليا.

المعالجة المحاسبية لمصاريف التأسيس

مصاريف التأسيس هي المصاريف التي يضطلع بدفعها المؤسسون خلال الفترة التي تسبق انعقاد اجتماع الهيئة التأسيسية.

وعموماً تأخذ المعالجة المحاسبية لمصاريف التأسيس الشكل التالي:

1- إثبات ما أودعه المؤسسون في البنك لتغطية مصاريف التأسيس:

×××		من حـ/ البنك
	×××	إلى حـ/ المؤسسين

2- إثبات دفع مصاريف التأسيس:

×××		من حـ/ مصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية
	×××	إلى حـ/ البنك

×××		من حـ/ المصاريف القانونية
	×××	إلى حـ/ البنك

×××		من حـ/ مصاريف النشر والإعلان
	×××	إلى حـ/ البنك

3- إقفال المصاريف المدفوعة في حساب مصاريف التأسيس:

×××		من حـ/ مصاريف التأسيس
		إلى مذكورين:
	×××	حـ/ مصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية
	×××	حـ/ المصاريف القانونية
	×××	حـ/ مصاريف النشر والإعلان

4- قيد رد المبالغ للمؤسسين:

×××		من حـ/ المؤسسين
	×××	إلى حـ/ البنك

وزيادة في الإيضاح نورد المثال التالي:

أودع مجموعة من المؤسسين الذين قرروا تأسيس شركة مساهمة عامة مبلغ 6000 دينار في بنك الاتحاد لتغطية مصاريف ونفقات تأسيس الشركة، وقد تكبدت الشركة المصاريف التالية:

900 دينار مصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية

1200 دينار رسوم تسجيل الشركة

700 دينار مصاريف النشر والإعلان

وقد قرر مجلس الإدارة في جلسته الأولى تسديد المبلغ للمؤسسين من بنك الشركة.

المطلوب:

تسجيل قيود الإثبات والإقفال اللازمة.

الحل:

مدين	دائن	البيان
6000		من حـ/ البنك
	6000	إلى حـ/ المؤسسين
		إثبات ما أودعه المؤسسون لتغطية مصاريف التأسيس

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين:
900		حـ/ مصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية
1200		حـ/ رسوم تسجيل الشركة
700		حـ/ مصاريف النشر والإعلان
	2800	إلى حـ/ البنك
		إثبات دفع مصاريف مرحلة التأسيس

2800		من حـ/ مصاريف التأسيس
		إلى مذكورين:
	900	حـ/ مصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية
	1200	حـ/ رسوم تسجيل الشركة
	700	حـ/ مصاريف النشر والإعلان
		إقفال المصاريف المختلفة في حساب مصاريف التأسيس

3200		من حـ/ المؤسسين
	3200	إلى حـ/ البنك
		إثبات رد المبالغ للمؤسسين

رأس مال الشركة المساهمة العامة

لقد جاءت المواد 95-108 من قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 ينظم عمليات رأس مال الشركة المساهمة العامة وأسهمها وكذلك الاكتتاب بأسهم هذه الشركة وتغطيتها، ونعرض فيما يلي لأهم ما جاء في تلك المواد:

أ- يحدد رأس مال الشركة المساهمة العامة المصرح به وكذلك الجزء المكتتب به فعلاً بالدينار الأردني ويقسم إلى أسهم اسمية وتكون قيمة السهم دينار واحد، شريطة ألاّ يقل رأس المال المصرح به عن خمسمائة ألف دينار ورأس المال المكتتب به عن مائة ألف دينار أو عشرين بالمائة من رأس المال المصرح به أيهما أكثر.

ب- يسدد الجزء غير المكتتب به خلال ثلاث سنوات من تأسيس الشركة أو رفع رأس المال، حسب الأحوال، وفي حال التخلف عن تسديد الجزء غير المكتتب به خلال المدة المذكورة فيراعى ما يلي:

1- إذا كان رأس المال المكتتب به يزيد عن خمسمائة ألف دينار عند انتهاء المدة فيصبح رأس مال الشركة المصرح به هو رأس مالها المكتتب به فعلاً.

2- إذا كان رأس المال المكتتب به يقل عن خمسمائة ألف دينار عند انتهاء المدة فيحق للمراقب إنذار الشركة بضرورة العمل على تسديد المبلغ اللازم حتى يصبح رأس مال الشركة المكتتب به فعلاً خمسمائة ألف دينار وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ الإنذار إلى الشركة، فإذا تخلفت الشركة عن ذلك فيحق للمراقب بعدها الطلب إلى المحكمة تصفية الشركة حسب أحكام المادة (272) من هذا القانون.

جـ- يجوز لمجلس إدارة الشركة إصدار الأسهم التي تشكل أي جزء غير مكتتب به من رأس مال الشركة المصرح به حسب ما تقتضيه مصلحة الشركة وبالقيمة التي يراها المجلس مناسبة سواء كانت هذه القيمة مساوية لقيمة الأسهم الاسمية أو أعلى أو أقل منها، على أن تصدر هذه الأسهم وفقاً لأحكام الأنظمة والتشريعات المعمول بها.

د- على مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة الحصول على موافقة الهيئة العامة غير العادية في حال تغطية الأسهم غير المكتتب بها بأي من الطرق التالية:

1- ضم الاحتياطي الاختياري لرأس مال الشركة.

2- رسملة ديون الشركة أو أي جزء منها شريطة موافقة أصحاب هذه الديون خطياً على ذلك.

3- تحويل أسناد القرض القابلة للتحويل إلى أسهم وفقاً لأحكام هذا القانون.

وقد نصت المادة (95) من هذا القانون على: ((يكون السهم في الشركة المساهمة العامة غير قابل للتجزئة ...)). والمادة (96) على: ((تكون

أسهم الشركة المساهمة العامة نقدية، وتسدد قيمة الأسهم المكتتب بها دفعة واحدة ...)).

وقد نظمت المادة (99) عملية الاكتتاب بأسهم الشركة المساهمة العامة وتغطيتها حيث نصت على ما يلي:

((أ- يترتب على مؤسسي الشركة المساهمة العامة عند التوقيع على عقد تأسيسها ونظامها الأساسي تغطية كامل قيمة الأسهم التي اكتتبوا بها وتزويد المراقب بما يثبت ذلك، على أن لا تقل نسبة الأسهم المكتتب بها من قبل المؤسسين في البنوك والشركات المالية وشركات التأمين عن (50%) من رأس المال المصرح به وأن لا يقل عدد المؤسسين فيها عن خمسين شخصاً.

ب- يجب أن لا تزيد مساهمة المؤسس/المؤسسين في الشركة المساهمة العامة عند التأسيس عن 75% من رأس المال المكتتب به ويترتب على المؤسس أو لجنة المؤسسين طرح الأسهم المتبقية للإكتتاب حسب ما يسمح به قانون الأوراق المالية المعمول به.

جـ- يحظر على مؤسسي الشركة المساهمة العامة الإكتتاب بالأسهم المطروحة للإكتتاب في مرحلة التأسيس إلاّ أنه لا يجوز لهم تغطية ما تبقى من الأسهم بعد انقضاء ثلاثة أيام على إغلاق الإكتتاب.

د- وفي جميع الأحوال إذا لم يتم تغطية جميع الأسهم المطروحة للإكتتاب فيجوز تسجيل الشركة بعدد الأسهم التي اكتتب بها على أن لا يقل رأس المال المكتتب به عن الحد الأدنى المنصوص عليه في المادة 95)).

التعريف بالأسهم، الخصائص والأنواع

أنواع الأسهم من حيث حقوق حامل السهم:

* أسهم عادية: الأسهم التي اعتادت الشركات على إصدارها.

* أسهم ممتازة: أسهم تمنح حاملها امتيازاً على حملة الأسهم العادية.

* أسهم تمتع: أسهم يتمتع أصحابها بنصيب من الأرباح التي تحققها الشركة بعد استهلاك أسهمهم.

* أسهم خزانة: أسهم تشتريها الشركة من أسهمها المتداولة في السوق.

أنواع الأسهم من حيث طريقة الوفاء بقيمة السهم:

* أسهم نقدية: تسدد قيمتها نقداً.

* أسهم عينية: يتم الوفاء بقيمتها بأشياء عينية.

* أسهم منحة: يتم منحها للملاك مجاناً (بدون مقابل مالي).

أنواع الأسهم من حيث جنسية المالك:

* أسهم عادية: تصدر للأردنيين أفراداً ومؤسسات، وهي أسهم دائمة.

* أسهم ممتازة: تصدر للأردنيين أفراداً ومؤسسات، وهي أسهم مؤقتة.

* أسهم خاصة: تصدر لغير الأردنيين أفراداً ومؤسسات، وهي أسهم مؤقتة.

أنواع الأسهم من حيث حقوق حامل السهم:

الأسهم العادية:

يتمتع حاملوها بالحقوق التالية:

1- حق التملك: يملك المساهم جزءاً غير محدد من رأس مال الشركة، وبالتالي من صافي أصولها عند التصفية، كما يظل المساهم بموجبه مالكاً، ولا يمكن إجباره على التنازل عن هذه الملكية إلاّ برغبته.

2- حق الانتخاب والترشح: يتمتع المساهم بحق حضور جلسات الهيئة العامة العادية وغير العادية مهما كان عدد الأسهم (أو الحصص) التي يملكها، ومناقشة الأمور التي تعرض عليها، والتصويت على القرارات التي تتخذها. وقد حددت الفقرة (أ) من المادة (161) من قانون الشركات عدد الأسهم التي يشترط أن يكون أي شخص مالكاً لها في الشركة حتى يكون مؤهلاً ليترشح لعضوية مجلس إدارتها ويكون عضواً فيه، أي أن الإدارة الحقيقية للشركة هي من نصيب حملة هذا النوع من الأسهم ((العادية)).

3- حق الحصول على عائد: للمساهم حق التمتع بنصيب من الأصول التي توزعها الشركة على المساهمين في شكل عائد، وينشأ حق المساهم في

الأرباح السنوية للشركة المساهمة العامة بعد صدور قرار الهيئة العامة بتوزيع تلك الأرباح.

4- حق الحصول على المعلومات: يتمكن حامل السهم بنص القانون من الاطلاع على المعلومات اللازمة عن أنشطة الشركة وإدارتها، إلاّ أن هذا الحق في الأردن مقيد، ومحدد فقط بالاطلاع على سجل المساهمين، ومحدد في الزمان، بأن يتم الاطلاع أثناء انعقاد اجتماع الهيئة العامة، وأن يستوضح مدقق الحسابات عما ورد في تقريره ويناقشه فيه، وليس قبل اجتماع الهيئة العامة أو بعده، كما أنه لا يجوز للمدقق أن يذيع للمساهمين في مقر اجتماع الهيئة العامة أو في غيره من الأمكنة والأوقات، أو إلى غير المساهمين، ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله لديها، وإلاّ وجب عزله ومطالبته بالتعويض، وهو ما يعتبر قيداً على التمتع بحق الحصول على المعلومات.

5- حق الشفعة: حق يتمكن بموجبه حملة الأسهم القدامى من امتلاك نسبة من أسهم الزيادة الجديدة في رأس المال. يمنح حملة الأسهم العادية في الأردن بموجب هذا الحق في تغطية ما لا يزيد على 50% من الأسهم الجديدة المطروحة للإكتتاب العام، وتوزع بينهم بنسبة ما يملكه كل منهم في أسهم الشركة، وذلك ليحافظ على نسبة ملكيته في أسهم الشركة.

عمليات إصدار الأسهم العادية:

تعني عملية إصدار الأسهم عرض الأسهم للجمهور بهدف تجميع المال اللازم للشركة حتى يصبح بالإمكان حق الشروع في العمل وممارسة النشاط وتبدأ عملية الإصدار بإعداد نشرة الإكتتاب.

نشرة الإكتتاب:

* على لجنة المؤسسين إعداد نشرة إصدار قبل طرح أسهم الشركة المساهمة العامة للإكتتاب العام وفقاً للمتطلبات التي يحددها السوق وتوافق عليها لجنة الإصدارات.

* تطرح لجنة المؤسسين أسهم الشركة للإكتتاب العام من خلال نشرة الإصدار وذلك بإعلان توافق لجنة الإصدارات على صيغته والبيانات التي يتضمنها وينشر ثلاث مرات في صحيفتين يوميتين محليتين على ألأقل، وذلك قبل مدة لا تقل عن سبعة أيام من التاريخ المحدد لبدء الإكتتاب.

* يحظر على مؤسسي الشركة المساهمة العامة الإكتتاب بالأسهم المطروحة للإكتتاب العام، ولكنه يجوز لهم تغطية ما تبقى من الأسهم بعد انقضاء ثلاثة أيام على إغلاق الإكتتاب العام.

* للجنة المؤسسين أن تعهد بتغطية أسهم الشركة المساهمة العامة لمتعهد تغطية بموجب اتفاقية توافق عليها لجنة الإصدارات وتدرج عناصرها الرئيسية وشروطها في نشرة الإصدار.

* يجري الإكتتاب في أسهم الشركة لدى البنوك والشركات المالية المرخصة بقبول الإكتتاب في الأوراق المالية على أن لا يقل عددها عن خمسة، ويحظر على البنك أو الشركة المالية قبول الإكتتاب في الأوراق المالية التي يصدرها أي منها لزيادة رأس ماله أو للإقتراض.

* يستمر الإكتتاب العام في أسهم الشركة المساهمة العامة لمدة لا تقل عن عشرين يوماً ولا تزيد على تسعين يوماً، فإذا لم يبلغ مجموع ما اكتتب به في أسهم الشركة في نهاية هذه المدة ثلثي رأس مال الشركة فعلى المؤسسين القيام بأحد الإجرائين التاليين، إذا لم يكن لدى الشركة متعهد تغطية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء تلك المدة:

أ- الرجوع عن تأسيس الشركة، ويترتب على البنوك إعادة المبالغ المكتتب بها إلى أصحابها، ويتحمل المؤسسون نفقات التأسيس بالتضامن والتكافل. (وستتم مناقشة ذلك فيما بعد).

ب- أو قيام المؤسسين بإتمام الإكتتاب في أسهم الشركة إلى ما لا يقل عن ثلثي رأس مالها وحدهم أو مع غيرهم دون طرح الأسهم المتبقية للإكتتاب العام.

أما إذا كان لدى الشركة متعهد تغطية فيصبح ما تبقى من أسهم الشركة بعد إغلاق الإكتتاب العام ملكاً لذلك المتعهد، ويدفع قيمتها وفقاً لشروط الاتفاقية المعقودة بين الطرفين.

* إذا زاد الإكتتاب في أسهم الشركة على عدد الأسهم المطروحة في الإكتتاب العام فيترتب على لجنة المؤسسين تخصيص الأسهم المطروحة على المكتتبين بنسبة ما اكتتب به كل منهم، وتكون اللجنة مسؤولة عن إعادة المبالغ الزائدة إلى أصحابها، (وسيتم تبيان ذلك محاسبياً فيما بعد).

* للجنة الإصدارات أن توافق على إصدار الأسهم في اشلركات المساهمة العامة عن طريق الطرح الخاص، وتغطية جميع أسهم الشركة من قبل المؤسسين وحدهم أو بالاشتراك مع غيرهم دون طرحها للإكتتاب العام وذلك إذا كانت الشركة:

أ- من الشركات التي تؤسس في المملكة بموجب اتفاقيات تبرمها الحكومة مع أي دولة أخرى والشركات العربية المشتركة المنبثقة عن الجامعة العربية أو المؤسسات والمنظمات التابعة لها.

ب- من الشركات القابضة.

جـ- من شركات الاستثمار المشترك.

د- من الشركات الأخرى التي تقرر لجنة الإصدارات تطبيق أحكام هذه المادة عليها.

قيم السهم

يمكن أن يكون للسهم الواحد أكثر من قيمة في نفس الوقت كما يلي:

أ- القيمة الاسمية:

وهي القيمة المحددةقانوناً للسهم، وتعرف بأنها القيمة التي يلتزم المساهم بدفعها للشركة، أو هي القيمة التي تتحدد بها مسئولية المساهم عن خسارة الشركة عند التصفية، كما يمكن تعريفها بأنها القيمة التي لا يجوز أن يصدر

السهم بأقل منها والتي حددها القانون بدينار لتمكين أكبر عدد من المستثمرين من المساهمة فيها.

ب- القيمة السوقية:

هي القيمة التي تتحدد عند التقاء منحنى العرض والطلب، أو القيمة التي تتحدد بين جمهور من المتعاملين بائعين ومشترين، وتتأثر هذه القيمة بعوامل عديدة يصعب حصرها، وعادة لا يكون للسهم قيمة سوقية في الأردن إلاّ إذا سمح بتداوله في السوق المالي، ويشترط السوق المالي لذلك (إدراج أسهم الشركة في السوق النظامي) ما يأتي:

1- أن يكون مدفوعاً 50% من قيمة أسهم الشركة على الأقل.

2- أن يكون قد مضى على منح الشركة حق الشروع في العمل سنة كاملة.

3- أن تنشر تقريراً سنوياً يظهر المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها بحيث يغطي هذا التقرير سنة كاملة.

4- تلتزم الشركة بنشر المعلومات في صحيفتين يوميتين متتاليتين.

5- يعرض طلب الإدراج على لجنة إدارة السوق.

6- يرفق بطلب الإدراج الوثائق والمستندات التالية:

* نسخة من عقد التأسيس والنظام الداخلي للشركة.

* قائمة بأعضاء مجلس الإدارة.

* ثلاث نسخ من الميزانية وحساب الأرباح والخسائر مدققة حسب الأصول مع تقرير مدقق الحسابات.

جـ- سعر الإصدار:

بينت المادة (135) من قانون الشركات سعر الإصدار بأنه القيمة التي يصدر بها السهم، ويطلب من المساهمين دفعها ثمناً للسهم، وتساوي عادة القيمة الاسمية عند تأسيس الشركة، وقد تزيد عنها بعد ذلك، ويسمى الفرق بين سعر الإصدار والقيمة الاسمية بعلاوة الإصدار، ويصدر بها السهم عندما يكون قد

انقضى وقت على تأسيس الشركة، وأثبتت جدارتها وقدرتها على الاستمرار، وحققت أرباحاً وحجزت جانباً من تلك الأرباح على شكل احتياطيات لتدعيم عملياتها، ويطلب إلى المساهم الجديد أن يدفع لقاء تمتعه بهذا النجاح وبنصيب من هذه الأرباح، ويتم تحديد مقدار علاوة الإصدار من قبل الوزير بناء على تنسيب لجنة الإصدارات، وتقيد في حساب خاص باسم حساب احتياطي علاوة الإصدار.

د- القيمة الدفترية:

$$\text{القيمة الدفترية} = \frac{\text{الأصول – الخصوم}}{\text{عدد الأسهم}} = \frac{\text{حقوق المساهمين}}{\text{عدد الأسهم المتداولة}}$$

هـ- القيمة الحقيقية:

وتتحدد فقط عند تصفية الشركة وذلك بتحويل جميع موجوداتها إلى نقد، وسداد جميع التزاماتها، وقسمة الناتج على عدد الأسهم، أي أنها تساوي صافي ما يستحقه حامل السهم عند التصفية أو (القيمة البيعية للأصول – الالتزامات للغير مقسومة على عدد الأسهم.

و- القيمة الاستردادية:

من المعلوم أنه ليس للسهم العادي (عادة) قيمة استردادية لأنه لا يجوز إرغام المالك على التخلي عن سهمه (إلاّ باتفاق خاص)، كما في السهم الممتاز حيث يحدد للسهم الممتاز مقدماً قيمة (تصفية) تدفع عند رغبة الشركة في سحب السهم الممتاز من مالكه.

الأسهم النقدية في رأس مال الشركة ومعالجتها

سنوضح فيما يلي معالجة القضايا المثارة في المواد القانونية السابقة والمتعلقة منها بالأسهم النقدية من خلال الأمثلة التالية:

مثال:

تأسست شركة مساهمة عامة برأس مال قدره 600000 دينار مقسّم إلى 600 ألف سهم بقيمة اسمية دينار للسهم الواحد، وقد قام المؤسسون بالاكتتاب بـ 25% من أسهم الشركة ثم طرحت بقية الأسهم للإكتتاب العام وقد تغطت الأسهم المطروحة للإكتتاب بالكامل خلال المدة المحددة.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة وتصوير الميزانية الإفتتاحية.

الحل:

حصة المؤسسين = 600000 × 25% = 150000 دينار

حصة المساهمين = 600000 – 150000 = 450000 دينار

مدين	دائن	البيان
150000		من حـ/ البنك
	150000	إلى حـ/ المؤسسين
		إثبات حصة المؤسسين في رأس المال

مدين	دائن	البيان
450000		من حـ/ البنك
	450000	إلى حـ/ المساهمين
		إثبات حصة المساهمين في رأس المال

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين:
150000		حـ/ المؤسسين
450000		حـ/ المساهمين
	600000	إلى حـ/ رأس المال – أسهم نقدية
		إصدار أسهم للمؤسسين والمساهمين في رأس المال

الميزانية الافتتاحية

الأصول		الخصوم	
600000	البنك	600000	رأس المال المصرح به 600 ألف سهم نقدي بقيمة اسمية دينار للسهم الواحد
600000	إجمالي الأصول	600000	إجمالي الخصوم

مثال: عدم اكتمال الاكتتاب وإكماله من قبل المساهمين

تأسست شركةصناعية مساهمة برأس مال قدره نصف مليون دينار موزعة على 500 ألف سهم القيمة الاسمية للسهم دينار وقد اكتتب المؤسسون بمايعادل 20% من أسهم الشركة وطرحت بقية الأسهم للإكتتاب العام ولم يكتتب المساهمون إلاّ بـ 200 ألف سهم، فقرر المؤسسون الإكتتاب ببقية الأسهم المطروحة.

المطلوب:

1- إثبات قيود اليومية اللازمة.
2- تصوير الميزانية العامة بعد الإكتتاب.

الحل:

1- إثبات القيود اليومية:

100000		من حـ/ البنك
	100000	إلى حـ/ المؤسسين
		اكتتاب المؤسسين بـ 20% من أسهم الشركة

200000		من حـ/ البنك
	200000	إلى حـ/ المساهمين
		اكتتاب المساهمين بـ 200 ألف سهم

200000		من حـ/ البنك
	200000	إلى حـ/ المؤسسين
		تغطية الأسهم المتبقية من قبل المؤسسين

2- تصوير الميزانية العمومية

الميزانية العمومية

الأصول			الخصوم
500000	البنك	500000	رأس المال المصرح به 500 ألف سهم نقدي بقيمة اسمية دينار للسهم الواحد
500000	إجمالي الأصول	500000	إجمالي الخصوم

مثال: عدم اكتمال الإكتتاب والرجوع عنه ورد المبالغ لأصحابها

افترض في المثال السابق أنه ونتيجة لعدم بلوغ الإكتتاب للنصاب القانوني اللازم لتأسيس الشركة فقد قرر المؤسسون الرجوع عن تأسيس الشركة.

المطلوب:

إثبات قيود اليومية اللازمة لذلك.

الحل:

100000		من حـ/ البنك
	100000	إلى حـ/ المؤسسين
		اكتتاب المؤسسين بـ 200 ألف سهم في الشركة

200000		من حـ/ البنك
	200000	إلى حـ/ المساهمين
		اكتتاب المساهمين بـ 200 ألف سهم

من مذكورين:

100000		حـ/ المؤسسين
200000		حـ/ المساهمين
	300000	إلى حـ/ البنك

رد المبالغ للمؤسسين والمساهمين

الاكتتاب بأكثر من الأسهم المطروحة:

نصت المادة (104) من قانون الشركات الأردني على: ((إذا زاد الإكتتاب في أسهم الشركة المساهمة العامة على عدد الأسهم المطروحة في الإكتتاب فيترتب على الشركة تخصيص الأسهم المطروحة على المكتتبين وفقاً للأنظمة والتشريعات المعمول بها)).

وقد نصت المادة (105) من نفس القانون على ما يلي: ((تكون الشركة مسؤولة عن إعادة المبالغ الزائدة عن قيمة أسهم الشركة المساهمة العامة المطروحة للإكتتاب وذلك خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ إغلاق الإكتتاب أو إقرار تخصيص الأسهم أيهما أسبق، وإذا تخلفت عن ذلك لأي سبب من الأسباب فيترتب على لكل من المستحقين لتلك المبالغ فائدة عليها تحسب من بداية الشهر التالي مباشرة لمدة الثلاثين يوماً المنصوص عليها في هذه المادة وبمعدل أعلى سعر للفائدة السائد بين البنوك الأردنية على الودائع لأجل خلال ذلك الشهر)).

وفيما يلي توضيح للمعالجة المحاسبية:

مثال:

تأسست شركة مساهمة عامة برأس مال قدره 800000 دينار مقسم إلى 800 ألف سهم بقيمة اسمية دينار للسهم وقد قام المؤسسون بالإكتتاب بـ 30% من أسهم الشركة ثم طرحت بقية الأسهم للإكتتاب العام وقد تغطت الأسهم المطروحة للإكتتاب مرة ونصف. وتم رد الزيادة لأصحابها بعد مرور أسبوعين على إغلاق الإكتتاب.

المطلوب:

إجراء ثيود اليومية اللازمة.

الحل:

مدين	دائن	البيان
240000		من حـ/ البنك
	240000	إلى حـ/ المؤسسين
		إثبات حصة المؤسسين من رأس المال 800000×30%
840000		من حـ/ البنك
	840000	إلى حـ/ المساهمين
		إثبات ما اكتتب به المساهمون (800000–240000) × 5ر1
280000		من حـ/ المساهمين
	280000	إلى حـ/ البنك
		رد الزيادة لأصحابها 840000–(800000–240000)
		من مذكورين:
240000		حـ/ المؤسسين
560000		حـ/ المساهمين
	800000	إلى حـ/ رأس المال
		إصدار أسهم للمؤسسين والمساهمين في رأس المال

مثال:

أعد حل المثال السابق بافتراض أن الزيادة ردت لأصحابها بعد مرور 3 شهور على تاريخ إغلاق الإكتتاب الذي يسبق تاريخ تخصيص الأسهم بشهرين، علماً بأن أعلى سعر للفائدة السائد بين البنوك الأردنية على الودائع لأجل خلال ذلك الشهر كان 15% سنوياً.

الحل:

سيتم إثبات نفس القيود المسجلة في حل المثال السابق مع إضافة القيود المتعلقة بفوائد تأخير رد المبالغ لأصحابها وكالتالي:

فوائد التأخير تحسب بعد مرور ثلاثين يوماً على تاريخ إغلاق الإكتتاب أو إقرار تخصيص الأسهم أيهما أسبق، وفي مثالنا كان تاريخ إغلاق الإكتتاب أسبق وتم رد المبالغ بعد هذا التاريخ بثلاثة شهور مما يعني أن هناك تأخير شهرين لذلك تكون:

فوائد التأخير = 280000 × 15% × 12/2 = 7000 دينار

مدين	دائن	البيان
7000		من حـ/ فوائد التأخير
	7000	إلى حـ/ المساهمين
		إثبات فوائد التأخير
7000		من حـ/ المساهمين
	7000	إلى حـ/ البنك
		سداد فوائد التأخير لأصحابها
7000		من حـ/ الأرباح والخسائر
	7000	إلى حـ/ فوائد التأخير
		إقفال فوائد التأخير كمصروف في حساب الأرباح والخسائر

الأسهم العينية في رأس مال الشركة ومعالجتها

نظم المشرع الأردني في قانون الشركات الجوانب المتعلقة بالأسهم العينية حيث ساوى بين حقوق مالكي الأسهم العينية وحقوق مالكي الأسهم النقدية، وعدم جواز إصدارها لمالكيها إلاّ بعد إتمام الإجراءات القانونية الخصة بتسليم المقدمات العينية إلى الشركة ونقل ملكيتها إليها.

فقد نصت الفقرة (أ) من المادة (115) من قانون الشركات على: ((يجوز لمؤسسي الشركة المساهمة العامة أن يقدموا مقابل أسهمهم في الشركة مقدمات عينية تقوّم بالنقد، وتعتبر من المقدمات العينية حقوق الامتياز والاختراع والمعرفة الفنية وجميع الحقوق المعنوية وأي حقوق أخرى يقرها المؤسسون ويحق للوزير بناء على تنسيب المراقب التثبت من صحة تقدير المقدمات العينية بالطريقة التي يراها مناسبة، أو من خلال تشكيل لجنة من الخبراء وعلى نفقة الشركة شريطة أن تقدم اللجنة تقريرها خلال مدة لا تتجاوز الستين يوماً من تاريخ تشكيلها، ويعتبر قرار اللجنة بعد موافقة الوزير عليه نهائياً، فإذا اعترض المؤسسون فللوزير رفض تسجيل الشركة، ولا يحق لأي من المؤسسين أو المساهمين اللاحقين الاعتراض على قيمة الأسهم العينية المقدمة بمرحلة التأسيس)).

مثال:

تأسست شركة مساهمة عامة برأس مال قدره 750000 دينار مقسم إلى 750 ألف سهم القيمة الاسمية للسهم دينار واحد، وقد قدم المؤسسون لقاء حصتهم البالغة 40% من رأس المال المقدمات العينية والنقدية التالية:

90000 دينار أراضي، 60000 دينار مباني، 30000 دينار أثاث، 120000 دينار نقدية، وتم طرح بقية الأسهم للإكتتاب العام وغطي ما نسبته 50% من أسهم رأس المال.

المطلوب:

1- إثبات قيود اليومية اللازمة.

2- تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة.

الحل:

1- إثبات قيود اليومية

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين:
90000		حـ/ أراضي
60000		حـ/ مباني
30000		حـ/ اثاث
	180000	إلى حـ/ المؤسسين - أسهم عينية
		إكتتاب المؤسسين بأسهم نقدية
120000		من حـ/ البنك
	120000	إلى حـ/ المؤسسين - أسهم نقدية
		اكتتاب المؤسسين بأسهم نقدية
375000		من حـ/ البنك
	375000	إلى حـ/ المساهمين - أسهم نقدية
		اكتتاب المساهمين بأسهم نقدية 750000×50%=375000 دينار
		من مذكورين:
180000		حـ/ المؤسسين - أسهم عينية
120000		حـ/ المؤسسين - أسهم نقدية
375000		حـ/ المساهمين - أسهم نقدية
	675000	إلى حـ/ رأس المال
		إصدار 675 ألف سهم للمؤسسين والمساهمين

الميزانية الإفتتاحية للشركة

الأصول		الخصوم	
90000	أراضي	675000	رأس المال المصرح به
60000	مباني		750 ألف سهم بقيمة
30000	أثاث		اسمية دينار للسهم
495000	بنك		
675000		675000	

إدارة الشركة المساهمة العامة

تتألف الشركة المساهمة العامة من عدد من المؤسسين لا يقل عن اثنين يكتتبون فيها بأسهم قبالة للتداول والتحويل وفقاً لأحكام القانون، وتتيح هذه الخاصة للشركة المساهمة العامة اجتذاب المستثمرين والاستثمارات من جهات نختلفة ومن أكبر عدد ممكن من الناس يُسموا مساهمين لهم حق الاشتراك في إدارة الشركة، ورقابة عملياتها وتوجيه هذه العمليات نحو تحقيق غايتها.

يمكن تقسيم حياة الشركة إلى مراحل متميزة تحتاج إلى إدارة متخصصة في معالجة القضايا التي تثيرها كل مرحلة على النحو التالي:

أولاً: إدارة الشركة في مرحلة التأسيس.

ثانياً: إدارة الشركة في مرحلة الشروع في العمل.

ثالثاً: إدارة الشركة في مرحلة التصفية.

أولاً: إدارة الشركة في مرحلة التأسيس

يتولى إدارة الشركة المساهمة في مرحلة التأسيس لجنة المؤسسين، وهي لجنة ينتخبها المؤسسون من بينهم من عدد لا يقل عن عضوين ولا يزيد على خمسة أعضاء تتولى القيام بأعمال الإدارة في هذه المرحلة،وتشمل:

* الإجراءات القانونية لتأسيس الشركة.

* الإجراءات المالية اللازمة لتمويل عمليات الشركة وتسجيل هذه العمليات.

* الإجراءات الرقابية على عمليات الشركة.

* اتخاذ القرارات كلما كان ضرورياً.

وبشكل عام فإن لجنة المؤسسين مكلفة بممارسة مجموعة من الأنشطة والأعمال التي تؤدي في نهاية المطاف إلى قيام الشركة، وتقوم بالإنفاق على هذه المهام من أموال المؤسسين التي قدموها للشركة، وهي النفقات التي تسمى مصاريف التأسيس، كما أن هذه اللجنة مطالبة بالالتزام بالقوانين المختلفة وعدم مخالفتها، لذلك جرى التأكيد في نص المادة المشار إليها سابقاً على ضرورة التعاقد مع مدقق حسابات منذ بداية مرحلة التأسيس يتولى (مساعدة لجنة المؤسسين) رقابة عمليات الإنفاق إلى جانب توجيه النصح والمشورة للجنة المؤسسين كي تلتزم وتراعي في تصرفاتها النصوص القانونية المختلفة، هذا ومن المهم الإشارة إلى أنه لا توجد دفاتر قانونية باسم الشركة طالما أنها لا زالت تحت التأسيس، لذلك تسجل العمليات التي تمارسها لجنة المؤسسين في سجلات خاصة.

ومن المهام الأخرى التي يتولاها المؤسسون لحين انتخاب مجلس إدارة ما يلي:

1- مراعاة حدود الإكتتاب (الدنيا والعليا في الأسهم) للمؤسسين وغيرهم.

2- إعداد نشرة إصدار الأسهم قبل طرحها للإكتتاب العام وفقاً لمتطلبات السوق المالي وتوافق عليها لجنة الإصدارات.

3- تقرير مصير الشركة إذا لم تبلغ الإكتتابات ثلثي رأس مال الشركة كالرجوع عن تأسيس الشركة أو السماح بإتمام الإكتتابات في أسهم الشركة إلى ما لا يقل عن ثلثي رأس المال.

4- تزويد المراقب خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ إغلاق الإكتتاب العام في أسهم الشركة المساهمة العامة ببيان عن الوثائق البنكية التي

تعزز نتائج الإكتتاب، وكشف بأسماء المكتتبين، ومقدار الأسهم التي اكتتب فيها كل منهم.

5- تقرير مصير الزيادة في الإكتتاب على عدد الأسهم المطروحة في الإكتتاب العام، وإعادة المبالغ الزائدة عن قيمة أسهم الشركة المساهمة العامة المطروحة إلى أصحابها من المكتتبين خلال المدة المحددة قانوناً.

6- دعوة جميع المساهمين في الشركة المساهمة العامة إلى اجتماع للهيئة التأسيسية وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ إغلاق الإكتتاب في أسهم الشركة ويرأس اجتماع الهيئة التأسيسية أحد أعضاء لجنة المؤسسين ويتولى إدارة الاجتماع والتوقيع على محضره، وإذا لم يتوفر النصاب القانوني لعقد الاجتماع الأول تدعو لجنة المؤسسين الهيئة التأسيسية إلى اجتماعين آخرين يعتبر أي منهما قانونياً إذا حضره مكتتبون يحملون ما لا يقل عن 40% من أسهم الشركة المكتتب بها، وإذا لم يتوفر هذا النصاب في أي من الاجتماعين يعتبر تأسيس الشركة ملغى حكماً بصورة نهائية.

7- تنتهي صلاحيات وأعمال لجنة المؤسسين للشركة المساهمة العامة فور انتخاب مجلس الإدارة الأول للشركة وعليها تسليم جميع المستندات والسجلات والوثائق الخاصة بالشركة إلى هذا المجلس، وهذا ما أكدته المادة (117) من قانون الشركات. وإذا اعترض مساهمون يحملون ما لا يقل عن 20% من الأسهم الممثلة في اجتماع الهيئة التأسيسية على أي بند من بنود نفقات تأسيس الشركة فعلى المراقب التحقق من صحة الاعتراض وتسويته،كما أن له أن ينذر الشركة بتصويب أوضاعها خلال ثلاثة أشهر إذا تبين له أنها أغفلت في مرحلة تأسيسها تطبيق أي نص أو حكم قانوني أو خالفت مثل ذلك النص أو الحكم، وهو الذي يتولى إعلامها خطياً بحقها في الشروع في العمل بعد التحقق من سلامة إجراءات تأسيسها قانونياً.

ثانياً: إدارة الشركة في مرحلة ممارسة النشاط

يتولى تخطيط مستقبل الشركة وعملياتها، ورقابة هذه العمليات في مرحلة ممارسة النشاط الجهات التالية:

1- المساهمون.

2- مجلس الإدارة.

3- إدارة الشركة.

1- المساهمون:

يتمتع المساهم في الشركة المساهمة العامة بالحقوق التالية:

* حق التصويت في اجتماعات المساهمين.

* حق الحصول على نصيب من الأرباح التي تحققها الشركة سنوياً.

* حق شراء نصيب في أسهم الإصدار الجديدة لزيادة رأس المال، حتى يحافظ على نسبة ملكيته في أسهم رأس المال الحالي (ويسمى هذا الحق بحق الشفعة).

* حق الحصول على نصيب في فائض التصفية.

* حق تمثيل الشركة في اللجان أو الترشيح لعضوية مجلس الإدارة.

هذا ويشكل حملة أسهم الشركة المساهمة العامة في مجموعهم هيئة تسمى:

* الهيئة التأسيسية: وتجتمع إجتماعاً وحيداً ينبثق عنه اعلان تأسيس الشركة، واختيار مجلس إدارتها الأول، كما تبحث في مصاريف التأسيس وإبراء ذمة المؤسسين عن تلك الفترة.

* الهيئة العامة العادية: تعقد الهيئة العامة إجتماعاً عادياً داخل المملكة مرة واحدة كل سنة بدعوة من مجلس إدارتها خلال الأشهر الأربعة التالية لإنتهاء السنة المالية للشركة للنظر في جميع الأمور المتعلقة بالشركة ومناقشتها، واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، وبخاصة ما يلي:

1- وقائع الاجتماع العادي السابق للهيئة العامة.

2- تقرير مجلس الإدارة عن أعمال الشركة خلال السنة والخطة المستقبلية لها.

3- تقرير مدققي حسابات الشركة عن ميزانيتها وحساباتها الختامية الأخرى وأحوالها وأوضاعها المالية.

4- الميزانية السنوية وحساب الأرباح والخسائر، وتحديد الأرباح التي يقترح مجلس الإدارة توزيعها، بما في ذلك الاحتياطيات والمخصصات التي نص عليها القانون ونظام الشركة على اقتطاعها.

5- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

6- انتخاب مدققي حسابات الشركة للسنة المالية المقبلة.

7- اقتراحات الاستدانة أو الرهن أو إعطاء الكفالات حسبما يقتضيه نظام الشركة.

8- أي موضوع آخر أدرجه مجلس الإدارة في جدول الأعمال، أو تقترحه الهيئة العامة مقترناً بموافقة عدد من المساهمين يمثلون ما لا يقل عن 10% من الأسهم الممثلة في الاجتماع.

* الهيئة العامة غير العادية: يجتمع المساهمون اجتماعاً غير عادي (طارئ) أو هيئة عامة غير عادية لمناقشة أية مواضيع غير تلك التي تعرض على الهيئة العامة العادية، مثل زيادة أو تخفيض رأس المال، أو اندماج الشركة أو تصفيتها، وتعقد اجتماعها داخل المملكة بناء على طلب خطي من مساهمين يملكون ما لا يقل عن ربع الأسهم أو بطلب من مدقق حسابات الشركة أو مراقب الشركات.

2- مجلس الإدارة:

أ- تشكيل المجلس:

يتولى إدارة الشركة المساهمة العامة مجلس إدارة لا يقل عدد أعضائه عن سبعة أشخاص ولا يتجاوز ثلاثة عشر شخصاً وفقاً لما يحدده نظام الشركة، ويتم انتخابهم من قبل الهيئة العامة بالاقتراع السري.

ب- مهام المجلس:

- يتولى تنظيم الأمور المالية والمحاسبية والإدارية للشركة المساهمة العامة بموجب أنظمة داخلية يعدها مجلس إدارة الشركة، ويحدد فيها بصورة مفصلة واجبات المجلس وصلاحياته ومسئولياته في تلك الأمور.

- يعين مديراً عاماً للشركة المساهمة العامة ويحدد صلاحياته ومسئولياته بموجب تعليمات يصدرها المجلس لهذه الغاية ويفوض بالإدارة العامة لها بالتعاون مع مجلس الإدارة وتحت إشرافه.

هذا وقد تضمن قانون الشركات المؤقت رقم (1) لسنة 1989 نصوصاً متعددة تتعلق بمهام أعضاء المجلس وواجباتهم ومسئولياتهم، والأعمال المحظورة، وفقدان العضوية، ومن المهم الإشارة إلى أن مجلس الإدارة مسئول عن مسك دفاتر حسابات نظامية وحسب الأصول، وقد حددها قانون التجارة رقم (12) لسنة 1964 بدفتر اليومية ودفتر الجرد والميزانية ودفتر صور الرسائل الواردة للشركة والصادرة منها، إلى جانب دفاتر أخرى تحددها طبيعة عمليات الشركة وحاجتها.

3- إدارة الشركة:

يعين مجلس الإدارة مديراً عاماً للشركة المساهمة العامة من ذوي الكفاءة، ويحدد صلاحياته ومسئولياته بموجب تعليمات يصدرها لهذه الغاية، ويفوض بالإدارة العامة بالتعاون مع مجلس الإدارة وتحت إشرافه، ويشترط أن لا يكون مديراً عاماً لأكثر من شركة مساهمة عامة واحدة، ولمجلس الإدارة إنهاء خدمات المدير العام، كما يجوز تعيين رئيس مجلس الإدارة أو أي من أعضائه مديراً عاماً للشركة أو مساعداً أو نائباً له بقرار يصدر عن أكثرية ثلثي أصوات أعضاء المجلس.

ثالثاً: إدارة الشركة في مرحلة التصفية

التصفية تعني مرحلة جديدة، وتعني بداية النهاية للشركة، وسببها في الغالب تحقيق الشركة لخسائر متوالية أو بمعنى أدق فشل وتقصير إدارة

الشركة في قيادتها نحو النجاح والازدهار، لذلك وجب عزل الإدارة، واستبدالها بإدارة جديدة لتحقيق أهداف جديدة.

تعيين المصفي:

تصفى الشركة المساهمة العامة أما تصفية اختيارية بقرار من هيئتها العامة غير العادية وهي التي تعين المصفي في هذه الحالة، أو تصفية إجبارية بقرار من المحكمة وهي تعين مصفياً أو أكثر.

مهام المصفي:

يتولى المصفي الإشراف على أعمال الشركة والمحافظة على أموالها وموجوداتها، وتستمر الشخصية الاعتبارية للشركة ويمثلها المصفي لحين فسخها بعد الانتهاء من تصفيتها.

لقد تضمنت مواد قانون الشركات نصوصاً واضحة تحدد الخطوات والإجراءات التي يجب على المصفي اتباعها، وللمحكمة عزل المصفي أو استبداله بغيره وتتولى المحكمة تبليغ هذه القرارات إلى مراقب الشركات.

الوحدة السابعة

الحسابات الختامية والقوائم المالية للشركات المساهمة العامة

الحسابات الختامية والقوائم المالية
للشركات المساهمة العامة

مقدمة

تقوم المحاسبة بمهمتين أساسيتين في المشروع وهما قياس عمليات المشروع وتسجيلها واستخراج نتائجها ثم توصيل هذه النتائج إلى المهتمين، ويتم التوصيل بإعداد القوائم والحسابات الختامية.

لقد ألزم المشرع الشركات المساهمة بتنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق الأصول المحاسبية المتعارف عليها، إذ تعد الحسابات عن سنة كاملاً بمبدأ الدورية، فإذا بدأت الشركة عملها خلال النصف الأول من السنة فتنتهي سنتها المالية بنهاية السنة، أما إذا بدأت العمل خلال النصف الثاني من السنة فتنتهي سنتها المالية في نهاية السنة التالية.

يترتب على مجلس الإدارة أن يعد خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية للشركة، الحسابات والبيانات التالية لعرضها على الهيئة العامة.

1- الميزانية السنوية العامة للشركة وحساب أرباحها وخسائرها، مقارنة مع ما حققته منها في السنة المالية السابقة والبيانات الإيضاحية لتلك الحسابات مصدقة جميعها من مدققي حسابات الشركة.

2- خطة عمل للشركة للسنة التالية.

3- التقرير السنوي لمجلس الإدارة عن أعمال الشركة خلال السنة المالية.

هذا ويترتب على مجلس الإدارة للشركة المساهمة العامة أن ينشر التقارير السابقة وتقرير مدقق الحسابات خلال مدة لا تزيد على 30 يوماً من تاريخ انعقاد الهيئة العامة وعليه أن يوجه الدعوة للمساهمين لحضور اجتماع الهيئة العامة وأن يرفق بالدعوة نسخة من الحسابات المشار إليها.

تتأثر أسماء وعدد القوائم التي تلتزم المنشأة بإعدادها في نهاية السنة بالشكل القانوني للمنشأة ونوع نشاطها، فإذا كانت المنشأة تمارس عملاً صناعياً أو استخراجياً أو تحويلياً فإنها تقوم بإعداد حساب تشغيل (أو إنتاج) ثم حساب متاجرة وأرباح وخسائر أو قائمة دخل.

أما إذا كانت تمارس نشاط تجاري فإنها تعد قائمة الدخل من مرحلتين (حساب متاجرة وحساب أرباح وخسائر). أما إذا كانت تمارس مهنة حرة فإنها تعد حساب إيرادات ومصروفات، أو حساب الدخل والمصروف وهو من مرحلة واحدة.

أما إذا اتخذت المنشأة شكل شركة فإنها تقوم بإعداد حساب لبيان كيفية توزيع الأرباح والخسائر على مستحقيها. هذا وقد ألزم قانون الشركات رقم (1) لسنة 1989 الشركات المساهمة دون غيرها بإعداد قائمة التغيرات في المركز المالي (التدفقات النقدية).

قائمة الدخل

يطلق على القائمة أسماء مختلفة، كما تختلف محتوياتها (أجزاؤها) باختلاف نوع النشاط الذي تمارسه المنشأة: صناعي وزراعي وتجاري وخدمي. وتظهر قائمة الدخل نتيجة النشاط الذي تمارسه المنشأة عن الفترة المالية المنقضية. وغالباً ما تكون سنة كاملة، عملاً بمبدأ الدورية (السنوية) في المحاسبة. إذ لا يجوز الانحراف عن مبدأ الدورية إلاّ في ظروف معينة كما لو بدأت الشركة عملها خلال النصف الأول من السنة، فتنتهي سنتها المالية في الحادي والثلاثين من كانون أول من السنة نفسها، أما إذا بدأت العمل خلال النصف الثاني من السنة، فتنتهي سنتها الأولى في الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول من السنة التالية.

إن إظهار نتيجة أعمال الشركة في شكل قائمة هو طريقة حديثة لتبويب المعلومات المتعلقة بالنتيجة باعتبار هذه الطريقة لعرض المعلومات أسهل للفهم والاستيعاب حتى على غير المتخصصين لقد ثار جدل حول مدى التفصيل في المعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل، وسادت فكرتان:

1- إن قائمة الدخل هي مقياس للأداء التشغيلي الحالي، لذلك يجب أن تتضمن فقط العمليات المستمرة، وتظهر باقي المعلومات في قائمة الأرباح المحتجزة.

2- إن قائمة الدخل يجب أن تضم كل المعلومات التي تهم قارئ القوائم المالية بحيث يجد كل ما يلزمه من معلومات في مكان واحد فقط.

وكحد أدنى يجب أن تعرض قائمة الدخل المبالغ الآتية منفصلة:

أ- الإيرادات.

ب- نتائج أنشطة التشغيل.

جـ- تكلفة التمويل.

د- نصيب المنشأة في أرباح وخسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

هـ- الضرائب.

و- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.

ز- البنود غير العادية.

ح- نصيب الأقلية.

ط- صافي ربح أو خسارة الفترة.

ويتم عرض بنود أخرى إضافية أو عناوين أو مجاميع أخرى في صلب قائمة الدخل في الأحوال التي قد يتطلب فيها معيار محاسبي مصري آخر ذلك أو إذا كان ذلك من الضروري لسلامة عرض الأداء المالي للمنشأة.

يختلف تأثير الأنشطة المختلفة للمنشأة والمعاملات والأحداث من حيث مستوى استقرارها ومخاطر التوقع ولذلك فإن الإفصاح عن عوامل الأداء التي تساعد في تفهم النتائج المحققة وتقدير النتائج المستقبلية. ويتم إضافة بنود أخرى في صلب قائمة الدخل، كما يمكن أيضاً استخدام الشرح وإعادة ترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لتفسير عوامل الأداء. وتتضمن العوامل التي

تؤخذ في الاعتبار الأهمية النسبية وطبيعة ووظيفة مكونات الإيرادات والمصروفات.

يجب أن تعرض المنشأة سواء في قائمة الدخل أو في الإيضاحات تحليلاً لبنود المصروفات بناء على طبيعة المصروف أو وظيفته بالنسبة للمنشأة. ويتم تبويب بنود المصروفات تفصيلياً وذلك لإلقاء الضوء على الأداء المالي الذي قد يختلف من حيث الاستقرار وإمكانية تحقيق أرباح أو خسائر ومدى توقع ذلك. ويمكن توفير هذه البيانات طبقاً للتبويب الوظيفي للمصروف (تكلفة المبيعات). ويتطلب التبويب الوظيفي للمصروف (تكلفة المبيعات) أن تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو نشاط البيع والتوزيع أو الأنشطة الإدارية والعمومية.

وفيما يلي مثال على طريقة تبويب المصاريف طبقاً لوظيفتها:

الإيرادات (المبيعات)	××
تكلفة المبيعات	(××)
مجمل الربح	××
إيرادات تشغيل أخرى	××
مصروفات توزيع	(××)
مصروفات إدارية	(××)
مصروفات تشغيل أخرى	(××)
صافي الربح من أنشطة التشغيل	××

يجب على المنشأة أن تفصح سواء في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات عن نصيب السهم من التوزيعات المقترحة أو المعلنة عن الفترة المالية التي تغطيها القوائم المالية. وفيما يلي نموذج لقائمة دخل.

قائمة الدخل

شركة ××××

قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 31 كانون الأول عام 2002

	2002	2001
المبيعات	××	××
تكلفة المبيعات	(××)	(××)
مجمل الربح	××	××
إيرادات تشغيلية أخرى	××	××
مصروفات التوزيع	(××)	(××)
مصروفات إدارية	(××)	(××)
مصروفات تشغيل أخرى	(××)	(××)
الأرباح الناتجة من التشغيل	××	××
مصاريف تمويلية	(××)	(××)
إيرادات استثمارات في شركات شقيقة أو تابعة	××	××
الأرباح قبل الضرائب	××	××
ضريبة الدخل	(××)	(××)
الأرباح بعد ضريبة الدخل	××	××
نصيب حقوق الأقلية	(××)	(××)
صافي الربح من النشاط	××	××
بنود غير عادية	××	(××)
صافي ربح الفترة	××	××
نصيب السهم في الأرباح	××	××

وفيما يلي توضيح بعض بنود القائمة:

* تتألف قائمة الدخل في المنشأة الصناعية من ثلاث حسابات: حساب التشغيل، وحساب المتاجرة، ثم حساب الأرباح والخسائر.

* تتألف قائمة الدخل في المنشأة التجارية من حسابين: حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر.

* تتألف قائمة الدخل في المنشأة الخدمية من حساب واحد هو حساب الإيرادات والمصروفات أو ما يقابل الأرباح والخسائر.

* الربح من العمليات المستمرة: هو ناتج النشاط الطبيعي للمنشأة والذي قامت الشركة لممارسته، وتم فصل ناتج هذا النشاط للتأكد من أنه ينتهي عادة بالربح وإذا حقق هذا النشاط ربحاً ينتظر لهذه المنشأة الاستمرار والازدهار، وإذا انتهى بخسارة فلا يجدي الشركة نفعاً لو حققت أرباحاً من بيع أصل ثابت أو عملية غير عادية فهي عملية محدودة ويصعب تكرارها.

* ضريبة الدخل على الربح: وإذا حققت الشركة خسارة فلا مجال لفرض الضريبة عندئذ، والضريبة هي نصيب الدولة في أرباح الشركة باعتبار الدولة أحد العناصر (المدخلات) التي ساهمت في العملية الإنتاجية وتحقيق الأرباح، فقد ساهمت بإقامة مشاريع البنية التحتية اللازمة للنشاط الاقتصادي عموماً كمشاريع الماء والكهرباء والمواصلات والأمن وغيرها. ويمكن حساب الضريبة المستحقة على الربح الناتج من العمليات المستمرة لمعرفة الربح الصافي بعد الضريبة.

* العمليات غير المتكررة (غير المستمرة): هي عمليات مالية تمارسها المنشأة أحياناً، أي أنها نشاط فرعي للمنشأة تمارسه بصفة متقطعة ويشترط في العمليات غير المتكررة أمران:

أ- أن لا تكون من طبيعة عادية، أو مما يتوقع ويقبل قيام المنشأة به وممارسته من عمليات.

ب- أن يكون بالإمكان توقع حدوثها، وتكرار حدوثها، ولكن ليس بصفة دائمة كالنشاط الطبيعي المستمر.

وكمثال على العمليات غير المتكررة: ربح أو خسارة بيع أصل ثابت، نتائج إغلاق قسم أو فرع، ربح أو خسارة الاستثمار في أوراق مالية، أية إيرادات فرعية كإيراد تأجير جانب من مباني الشركة، آثار إضراب العمال، نتائج تسوية نزاع قضائي، فرق العملة الناتج من تغيير العملات أو ترجمتها. وهي جميعها عمليات لا تعد غريبة على أوضاع المنشآت. يمكن حساب وتحديد الأثر الضريبي للعمليات غير المستمرة على النتيجة النهائية للشركة بعد خصم أو إضافة الأثر الضريبي لنتائج العمليات غير المستمرة.

* العمليات غير العادية: هي أحداث وعمليات تسجل وتوصف بأنها غير عادية بالنسبة لظروف المنشأة، بسبب طبيعتها غير العادية ومدى انتظام حدوثها، أي أنها عمليات نادرة وقليلة الحدوث، وطارئة، أو غير متوقعة، ولا يتوقع تكرار حدوثها مستقبلاً لذلك يجب بحث الظروف المحيطة بالبند حتى نحدد طبيعته وهل هو عادي أم غير عادي. مثل: الكوراث الطبيعية كالفيضانات والزلازل والمصائب التي لا يتوقع حدوثها، كمصادرة أصل مملوك للمنشأة من قبل الدولة. يتم إظهار العمليات غير العادية وأثرها الضريبي ضمن قائمة الدخل، ففي الوقت الذي تخفض فيه خسائر العمليات غير العادية الأرباح النهائية تؤدي أيضاً إلى تخفيض الضريبة المستحقة على الشركة، وذلك بمقدار ضريبة الخسائر أي أنها بذلك تخفض الأثر النهائي للخسارة، بنفس الطريقة التي تخفض بها الضريبة صافي الربح.

* أثر تغيير مبدأ محاسبي أو خطأ دفتري:

1- تقوم الشركات بنشر ملخص للسياسات والمبادئ المحاسبية التي اتبعت في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية، ويفترض أن تتبع المنشأة هذه المبادئ سنة بعد أخرى عملاً بمبدأ الثبات في المحاسبة وحتى تكون قابلة للمقارنة والفهم، إلاّ أن المنشأة قد تضطر إلى تغيير بعض هذه السياسات أو المبادئ، كأن تغير طريقة استهلاك الأصول الثابتة أو المحاسبة عن نتائج الأعمال في شركة مقاولات من نسبة الإنجاز إلى العقد التام أو تسعير البضاعة المنصرفة من المخازن، مما يترتب عليه تغييراً في رقم

الاستهلاك الخاص بالسنة، أو تكلفة البضاعة والباقية وبالتالي تغيير إجمالي وصافي ربح السنة.

2- كذلك قد يحدث خطأ دفتري أثناء السنة المالية ويتأخر اكتشافه إلى ما بعد إعداد ميزان المراجعة، أو قد يكون الخطأ غير جوهري مما لا يضطر المنشأة إلى إجراء تغيير وتصحيح في الدفاتر وتؤجل ذلك لسنة قادمة، إلاّ أن أثر الخطأ على حسابات السنة الحالية وعلى نتيجة النشاط فيها يجب أن يعدل قبل فوات الأوان ونشر الحسابات الختامية، وذلك بإضافة (أو خصم) الفرق الناتج عن اكتشاف الخطأ أو إجراء التغيير في المبادئ المحاسبية التي اتبعت في إعداد قائمة الدخل الخاصة بالسنة.

تلتزم المنشأة التي ترغب في إجراء تغيير في المبادئ المحاسبية المتبعة، وذلك بنشر بعض المعلومات مثل:

1- نشر مبررات التغيير وطبيعته ضمن الملاحظات أسفل القوائم المالية.

2- الأثر التراكمي للتغيير على نتائج السنوات الماضية وذلك في قائمة الأرباح المحتجزة باعتبار أن تغيير المبدأ المحاسبي المتبع أو قيمة المصروف بالزيادة أو النقص يؤدي إلى تخفيض أو زيادة أرباح السنوات الماضية وبالتالي الأرباح المحجوزة منها.

3- يجب إظهار أثر التغيير على الربح المحقق للسهم العادي عن هذه السنة.

4- إظهار وتوضيح أثر التغيير على ربح السنة ضمن الملاحظات المنشورة على القوائم المالية.

مثال:

أظهرت قائمة الدخل لشركة عام 1992 صافي ربح نهائي مقداره 100000 دينار، كما أظهرت ربحاً محققاً من بيع أحد أجهزة الكمبيوتر مقداره 10000 دينار، كذلك تكبدت الشركة خسارة مصاردة قطعة أرض تملكها الشركة مقداره 5000 دينار، كما أجرت الشركة تغييراً في طريقة استهلاك أصولها الثابتة نتج عنه زيادة مصروف الاستهلاك السنوي 1000 دينار.

المطلوب:

تحديد صافي ربح العمليات المستمرة إذا علمت أن معدل الضريبة الذي تخضع له الشركة هو 40%.

الحل:

يتم تصوير قائمة الدخل وتحديد المعلومات من خلال القائمة على النحو التالي:

قائمة الدخل عن عام 1992

صافي ربح العمليات المستمرة	160000	(4)
- ضريبة الدخل 40%	64000	(3)
صافي الربح قبل العمليات غير المتكررة	96000	(2)
+ ربح بيع جهاز كمبيوتر	10000	
صافي الربح (الخسارة) قبل العمليات غير العادية	106000	(1)
خسارة مصاردة قطعة الأرض	(5000)	
خسارة (تغيير مبدأ محاسبي) تغيير طريقة الاستهلاك	(1000)	
صافي الربح النهائي	100000	

1- الأرقام (1) و(2) و(3) أرقام مستنتجة:

الرقم (1) = صافي الربح النهائي + خسارة تغيير طريقة الاستهلاك ومصادرة قطعة الأرض، أي

100000 + 5000 + 1000 = 106000 دينار

2- صافي الربح قبل العمليات غير المستمرة = صافي الربح قبل العمليات غير العادية - ربح بيع جهاز الكمبيوتر.

106000 - 10000 = 96000 دينار.

3- ضريبة الدخل = صافي ربح العمليات المستمرة - ضريبة الدخل

160000 - 96000 = 64000 دينار ضريبة الدخل.

4- صافي ربح العمليات المستمرة = صافي الربح قبل العمليات غير المتكررة + ضريبة الخل.

96000 + 40% من صافي ربح العمليات المستمرة

60% من ربح العمليات المستمرة = 96000 دينار

إن إعداد قائمة الدخل بهذا الشكل يحقق أهدافاً كثيرة منها:

أ- وسيلة إعلامية، إذ يقدم (في قائمة واحدة) كل المعلومات الضرورية واللازمة عن المنشأة للمهتمين من جميع الفئات.

ب- قابلية القائمة للفهم ومتابعة تأثير البنود المختلفة على نتيجة النشاط.

إذ يبين أثر كل نشاط على النتيجة النهائية، ومن المهم إظهار ذلك حتى يمكن تقييم مدى نجاح المشروع أو فشله، إذ يعتمد نجاح المشروع على قدرته على تحقيق أرباح من نشاطه المستمر والمتكرر.

قائمة توزيع الأرباح والخسائر

تعبر القوائم المالية (بالطريقة التي يتم إعدادها بها)، عن طريقة توزيع الدخل بين عناصر الإنتاج، التي شاركت في تحقيقه، فتظهر قائمة الدخل (نتيجة الأعمال) الدخل المدفوع لعنصري العمل والأرض والمال المقترض، أما قائمة (أو حساب) توزيع الأرباح فتظهر الدخل المدفوع لعنصري التنظيم ورأس المال كما يمكن اعتبار هذا التوزيع أو الربح الجاري توزيعه المصدر الرابع لتمويل الشركة المساهمة.

يعد حساب توزيع الأرباح والخسائر في الشركات بحيث يحقق العدالة بين عنصري التنظيم ورأس المال، وقد تدخل المشرع (قانون الشركات) في هذه المهمة في الشركات المساهمة، فكان حساب التوزيع صورة لاشتراطات ومتطلبات قانون الشركات على النحو التالي:

حساب توزيع الأرباح والخسائر لعام 1992

1- ضريبة الدخل	صافي الربح
2- احتياطي إجباري	
3- احتياطي اختياري	
4- مخصصات البحث العلمي	
5- توزيعات للمساهمين	
6- مكافأة أعضاء مجلس الإدارة	
7- أرباح محجوزة	
8- رسوم الجامعات	
9- أرباح مدورة	
×××	×××

وفيما يلي بيان طريقة توزيع صافي الربح بين البنود المختلفة:

1- ضريبة الدخل:

تحصل الدولة على نصيب من أرباح الشركات باعتبارها من عناصر التنظيم، وبما لها من سلطة لإلزام الشركات على الدفع، وتحصل الدولة على هذه الضريبة لتمويل الأنشطة الحكومية المختلفة، وبضمنها الخدمات التي تستفيد منها الشركات استفادة مباشرة كالمواصلات والحراسة والمستشفيات وغيرها، وبطبيعة الحال لا تحصل الضريبة في السنة التي تحقق فيها الشركة خسارة، بل وتسمح الدولة بتدوير الخسارة للأغراض الضريبية وتنزيلها من أرباح السنوات اللاحقة ولعدة سنوات تالية.

تفرض الضريبة على الشركات المساهمة على النحو التالي:

أولاً: الشركات المساهمة العامة

أ- الشركات المالية مثل البنوك وشركات التأمين وشركات الصرافة والوساطة المساهمة العامة وتفرض ضريبة على أرباحها بنسبة 50%.

ب- الشركات المساهمة العامة الأخـرى، وتفرض ضريبة علـى أرباحهـا بنسبة 38%.

ثانياً: الشركات المساهمة الخصوصية (ذات المسئولية المحدودة)

أ- شركات الصرافة والوساطة المساهمة الخصوصية وتفرض ضريبة على أرباحها بنسبة 55%.

ب- الشركات المساهمة الخصوصية الأخرى وتفرض ضريبة على أرباحها بنسبة 40%، هذا وتفرض الضريبة على كامل مبلغ صافي الربح على أساس نسبي كشريحة واحدة بدون تصاعد,

2- احتياطي إجباري:

أشرنا سابقاً إلى أن مصادر تمويل الشركات المساهمة هي أربعة مصادر:

1- من الملاك: رأس مال الأسهم العادية والممتازة.

2- من المقرضين: قرض وأسناد قرض.

3- من المقرض: الاستئجار.

4- تمويل ذاتي: مخصصات واحتياطيات وأرباح محجوزة.

تعتبر المخصصات مبالغ محجوزة من الإيرادات (التزاماً بمبدأ الحيطة والحذر) لمقابلة التزامات فعلية أو نقص حدث في قيم الأصول كمخصص الاستهلاك، والتزامات محتملة كمخصص الديون المشكوك فيها، وأما الاحتياطيات (وهي مبالغ محجوزة من الأرباح الصافية لأغراض عامة أو معينة بذاتها) والأرباح المحجوزة، وكلها أموال تظل مستثمرة داخل الشركة بقصد التمويل الذاتي.

يتم حجز نسبة من الأرباح سنوياً (طبقاً لنص القانون) لتكوين الاحتياطي الإجباري (القانوني)، وينص القانون على حجز نسبة 10% من الأرباح السنوية الصافية لحساب هذا الاحتياطي، ويجوز وقف حجز هذه النسبة عندما يبلغ هذا الاحتياطي ربع رأس مال الشركة المكتتب فيه، ويجوز بموافقة الهيئة العامة للشركة الاستمرار في اقتطاع هذه النسبة السنوية إلى أن يبلغ هذا الاحتياطي

ما يعادل ما يعادل مقدار رأس مال الشركة المكتتب به، كما يستمر الحجز إلى أن يبلغ هذا الاحتياطي كامل رأس المال في البنوك وشركات التأمين، باعتبارها شركات مالية، ويترتب على ممارستها لنشاطها التزامات أكبر من حجم رأس المال، ويعتبر الحجز من الأرباح السنوية واجباً وبالنسبة المقررة.

هذا ولا يجوز توزيع الاحتياطي الإجباري على المساهمين، إلاّ أنه يجوز استعماله لتأمين الحد الأدنى للربح المقرر في اتفاقيات الشركات ذات الامتياز (فقط) في أي سنة لا تسمح أرباحها بتأمين ذلك الحد. وعلى مجلس إدارة الشركة أن يعيد إلى هذا الاحتياطي ما أخذ منه عندما تسمح بذلك أرباح الشركة في السنين التالية، ويعتبر هذا الاحتياطي أحد بنود حقوق المساهمين عند التصفية.

هذا ويتم تغذية الاحتياطي الإجباري أيضاً عن طريق تحويل علاوة إصدار السهم إليه وهي التي يتقرر تحميلها للمساهمين عند زيادة رأس المال.

3- الاحتياطي الاختياري:

للهيئة العامة للشركة المساهمة العامة، بناء على اقتراح مجلس إدارتها أن تقرر سنوياً اقتطاع ما لا يزيد على 20% من أرباحها الصافية عن تلك السنة لحساب الاحتايطي الاختياري.

يستعمل الاحتياطي الاختياري في الأغراض التي يقررها مجلس إدارتها كتمويل الزيادة في رأس المال كلياً وتوزيع أسهم مجانية بها (أو جزئياً)، يحق للهيئة العامة توزيعه كله أو أي جزء منه كأرباح على المساهمين إذا لم يستعمل في تلك الأغراض.

قد لا يتجاوز المبلغ المحجوز كاحتياطي اختياري 20% من صافي ربح أي سنة من السنوات بموجب قانون الشركات الجديد، وقد يتم توزيعه كله، مما يعتبر إلغاءاً جزئياً أو كلياً لدور هذا الاحتياطي في تمويل عمليات الشركة، علماً بأنه كان يمكن الاستمرار في حجز احتياطي اختياري إلى أن يبلغ نصف رأس المال للشركة باستثناء البنوك وشركات التأمين بموجب قانون الشركات القديم.

4- مخصصات البحث العلمي:

نصت المادة (216) من قانون الشركات رقم (1) لسنة 1989 على: ((على الشركة المساهمة العامة أن تخصص ما لا يقل عن 1% من أرباحها السنوية الصافية لإنفاقه على البحث العلمي والتدريب المهني لديها، ولها أن تقدم هذه المخصصات إلى الهيئات الأخرى المعينة بذلك لتقوم بالبحث العلمي والتدريب المهني لمصلحة الشركة)).

تعتبر مخصصات البحث العلمي حسب النص الوارد في قانون الشركات توزيعاً للربح وليست عبئاً على الإيراد كبقية النفقات الواجبة الخصم قبل الوصول لصافي الربح، وهذا يخالف المبادئ المحاسبية الدولية التي توصي بأن يتم تحميل نفقات البحث والتطوير كمصاريف على أرباح الفترة التي تحدث فيها باستثنار نفقات التطوير المؤجلة.

إن النص على حجز النسبة من صافي الربح يمكن تفسيره بأنه إذا كان هناك ربه فهناك مخصصات بحث، أما إذا لم يكن هناك ربح فلا يتم تخصيص شيء، وهذا يخالف منطق العصر الذي يعتبر البحث ومراكز البحث ضرورة لا غنى عنها، وهي نشاط متكرر ودؤوب، لا ينقطع ولا يتوقف.

5- توزيعات للمساهمين:

يتمتع المساهم في الشركة المساهمة العامة بحقوق منها حق الحصول على نصيب من العوائد التي تحققها الشركة، على النحو التالي:

أ- من الأرباح السنوية: لا يجوز للشركة المساهمة توزيع أي عوائد على المساهمين إلاّ من أرباحها.

ب- من الأرباح المحتجزة: لا يجوز تدوير ما يزيد على 5% من الأرباح السنوية المعدة للتوزيع ولمدة لا تتجاوز سنتين متتاليتين إلاّ بموافقة الهيئة العامة وللمدة التي تقررها ويعاد توزيع هذه الأرباح على المساهمين بعد انقضاء تلك المدة.

جـ- من الاحتياطي الاختياري: يستعمل الاحتياطي الاختياري للشركة المساهمة العامة في الأغراض التي يقررها مجلس إدارتها ويحق للهيئة

العامة توزيعه كله أو أي جزء منه كأرباح على المساهمين إذا لم يستعمل في تلك الأغراض.

أشكال التوزيعات:

يغلب على العوائد التي توزعها الشركة على مساهميها التوزيع نقداً إلاّ أنها يمكن أن تأخذ أشكالاً أخرى على النحو التالي:

1- التوزيعات النقدية.

2- التوزيع على شكل أسهم.

3- التوزيع العيني.

4- التوزيع على شكل استرداد لرأس المال المستثمر.

5- التوزيع على شكل أوراق مستحقة الدفع.

أولاً: التوزيعات النقدية

توزع الشركة المساهمة الأرباح على مساهميها غالباً في شكل نقد، وينشأ حق المساهم في الأرباح السنوية للشركة بعد صدور قرار الهيئة العامة بتوزيعها، وهو يوم الإعلان عن التوزيع، ويكون الحق في استيفاء الربح تجاه الشركة لمالك السهم المسجل في سجلاتها في التاريخ الذي تقرره الهيئة العامة في اجتماعها الذي توافق فيه على توزيع الأرباح، وهو يوم تسجيل أسماء ملاك الأسهم.

وتلتزم الشركة بدفع الأرباح المقرر توزيعها على المساهمين خلال ستين يوماً من تاريخ اجتماع الهيئة العامة وفي حالة الإخلال بذلك تلتزم الشركة بدفع فائدة للمساهم بمعدل أعلى سعر فائدة على الودائع قرره البنك المركزي خلال سنة التوزيع قبل دفع الأرباح، وعلى أن لا تتجاوز مدة تأخير دفع الأرباح ستة أشهر من تاريخ استحقاقها وهو يوم التوزيع.

لقد جمع المشرع الأردني واقعتي الإعلان والتسجيل في يوم واحد، فحامل السهم يوم الإعلان هو الذي يستحق الأرباح حتى لو باع السهم بعد ذلك.

تحسب التوزيعات بنسبة رأس المال المدفوع على النحو التالي:

* توزيعات الأسهم الممتازة:

تحسب توزيعات الأسهم الممتازة في الحصول على الأرباح (في بنك الإسكان للتجارة والتويل وبنك الإنماء الصناعي مثلاً) على النحو التالي:

أ- يوزع على أصحاب الأسهم الممتازة ربح حده الأدنى المضمون 6% سنوياً للسهم الواحد، ولهم الأولوية في أية أرباح تزيد عن الحد الأدنى المضمون على أن لا تتجاوز 10% سنوياً للسهم الواحد، وفيما زاد على ذلك تتساوى الأسهم العادية والممتازة فيما يصيبها من فائض الأرباح التي تزيد عن 10%.

ب- إذا انقضت الأرباح المعدة في سنة ما عن الحد الأدنى المضمون، فإن الحكومة ملزمة (بمقتضى قوانين تلك البنوك) بتغطية النقص ودفع الفرق للبنك لتوزيعه على الأسهم الممتازة، ولا تعتبر مثل هذه الدفعات ديناً للحكومة على البنك.

* توزيعات الأسهم العادية:

تحسب بنسبة مئوية من رأس المال المدفوع، يقترحها مجلس الإدارة وتقرها الهيئة العامة للشركة. وتجيز قوانين الشركات في بعض الدول دفع الأرباح مرة واحدة سنوياً، أو كل نصف سنة، أو كل ربع سنة، بانتظام أو بشكل غير منتظم، وتعتمد هذه التوزيعات على الأمور التالية:

أ- وجود أرباح.

ب- توفر النقدية لدى الشركة.

جـ- خطط وسياسات الإدارة للتصرف في النقد أو للتأثير في سعر السهم أو في رأي المستثمرين، كما تقرر الشركة توزيع أرباح عند اقتراب الترشيح والانتخابات لعضوية مجلس الإدارة أو عند الرغبة في طرح أسهم لزيادة رأس المال، أو اقتراب موعد إصدار سندات أو أسهم جديدة لزيادة رأس المال.

وعند التوزيع يتم إجراء القيد التالي:

×××		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
	×××	إلى حـ/ التوزيعات المستحقة

×××		من حـ/ توزيعات مستحقة
	×××	إلى حـ/ البنك

ثانياً: التوزيع على شكل أسهم

قد تقرر الإدارة توزيع أسهم على المساهمين القدامى من حملة الأسهم الممتازة والعادية، لأن التوزيع إنما يأتي من الأرباح، وبما أن الأسهم الممتازة مجمعة ومشاركة، لذا يشارك أصحابها في أية أرباح باقية (مهما كان شكلها) إذا وزعت نقداً أو في شكل أسهم، سواء في سنة تحققها أو بعد ذلك.

وتقرر الإدارة توزيع أسهم بدلاً من النقد للأسباب التالية:

أ- نقص النقدية لدى الشركة وعدم رغبتها في الاقتراض لدفع الأرباح للمساهمين.

ب- رغبة الملاك في حيازة عدد أكبر من الأسهم حتى مع انخفاض السعر السوقي للسهم، لأن انخفاض سعر السهم يجعله أكثر قابلية للبيع أكثر من غيره، إذ يتمكن عدد أكبر من المستثمرين من اقتنائه.

جـ- وجود أرباح محتجزة كبيرة ويرغب مجلس الإدارة في (رسملة) تحويل جانب منها لحساب رأس المال.

د- لمواصلة عملية التوزيع مع المحافظة على النقدية، لأن عدم التوزيع حتى مع الرغبة في إعادة استثمار هذه الأرباح في عمليات الشركة لتدعيمها وتضخيم الأرباح مستقبلاً، يحدث أثراً سلبياً وتنطلق الشائعات عن فشل الشركة بامتناعها عن التوزيع.

هـ- لحماية حملة الأسهم: إن حملة الأسهم هم ممولوا الشركة، وحماية ممتلكاتهم هو في مصلحة الشركة، وتوزيع أسهم على المساهمين يصب

في هذا الاتجاه، فرفع عدد الأسهم يعمل على تخفيض السعر السوقي للسهم، وكلما كانت القيمة السوقية للسهم قليلة كلما كانت المضاربات على أسعار الأسهم محدودة، ويقل بالتالي احتمال خسارة المتعاملين وهم المساهمون.

و- ترغب الدولة في إيجاد توازن في أسواق المال، فتمنع الشركات التي تحقق أرباحاً كبيرة من توزيع هذه الأرباح كلها، رغبة منها في أن تكون الأرباح التي توزعها الشركات متقاربة حتى لا يحدث إقبال شديد على أسهم الشركات التي وزعت أرباحاً كثيرة وعزوف عن أسهم الشركات الأخرى، وبالتالي خلل في الاقتصاد والاستثمار فتفشل شركات وينجح البعض فقط. وللتغلب على هذا الخطر تلجأ الشركة إلى توزيع بعض الأرباح على مساهميها في شكل أسهم، طالما سمح المشرع للشركة بتغطية الجزء المتبقي من رأسمالها المصرح به من الاحتياطي الاختياري أو الأرباح المدورة، كما سمح القانون للشركة المساهمة العامة زيادة رأسمالها بضم الاحتياطي الاختياري لرأس مال الشركة.

يترتب على توزيع أرباح في شكل أسهم زيادة عدد الأسهم المتداولة ولكنه لا يترتب عليها تغيير في إجمالي حقوق الملاك، فقد تحول جزء من هذه الحقوق من شكل لآخر كما في المثال التالي:

<u>حقوق الملاك قبل وبعد توزيع أسهم مجانية</u>

حقوق الملاك	قبل توزيع الأسهم (الأرباح)	بعد توزيع الأسهم (الأرباح)
رأس مال الأسهم:		
500 ألف سهم عادي قيمة أسمية 1 دينار	500000	–
احتياطي اختياري 300000 دينار	300000	–
رأس مال الأسهم:		
600 ألف سهم عادي قيمة اسمية 1 دينار		600000
(توزيع أسهم بنسبة 20%)		
احتياطي إجباري – علاوة إصدار		60000
200000 دينار احتياطي اختياري		140000
إجمالي حقوق الملاك	<u>800000</u>	<u>800000</u>

تعتمد المعالجة المحاسبية لعملية توزيع الأسهم على حجم الزيادة، ويمكن التفرقة بين حالتين:

1- زيادة صغيرة في عدد الأسهم:

تعتبر الزيادة في عدد الأسهم صغيرة إذا كانت في حدود 25% من عدد الأسهم القديمة، وتعالج كما لو كانت عملية توزيع عادية للأرباح، ولذلك لا تؤثر على السعر السوقي للسهم، ويحول بسببها من الأرباح المحتجزة مبلغ مساوٍ للقيمة السوقية للأسهم المحولة بالقيد التالي:

160000		من حـ/ الأرباح المحتجزة (أو من حـ/ الاحتياطي الاحتياري)
		إلى مذكورين:
	100000	حـ/ رأس مال الأسهم العادية القابلة للتوزيع
		100 ألف سهم × 1 دينار القيمة الاسمية
		20% × 500000 × 1 دينار
	60000	حـ/ احتياطي إجباري (علاوة إصدار)
		(اقتراح توزيع 20% كأسهم مجانية – أسهم منحة)

وإذا اعدت الميزانية قبل إجراء التوزيع الفعلي للأسهم فيظهر حساب رأس مال الأسهم العادية القابلة للتوزيع ضمن حقوق المساهمين وقبل حساب الاحتياطي الإجباري.

وعند توزيع الأسهم فعلاً يتم إجراء القيد التالي:

100000		من حـ/ رأس مال الأسهم العادية القابلة للتوزيع
	100000	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية
		(عند إجراء عملية التوزيع الفعلي للأسهم)

لقد أظهر المثال السابق كيف أن إجمالي حقوق الملاك لم يتأثر بالزيادة في عدد الأسهم المتداولة (تجاهلنا حساب الضريبة المفروضة بنسبة 15% على عملية الرسملة لأغراض الشرح).

2- زيادة كبيرة في عدد الأسهم:

تعتبر الزيادة في عدد الأسهم الموزعة كبيرة إذا بلغت نسبتها 25% فأكثر من عدد الأسهم القديمة المتداولة. لأنها سوف تؤدي إلى زيادة جوهرية في عدد الأسهم المتداولة ويؤدي بالتالي إلى خفض ملموس في السعر السوقي للسهم، ولذلك لا ينظر لهذه العملية على أنها مجرد توزيع للربح.

ورغم أن المبادئ المحاسبية الموحدة لم تحدد قيمة تسجل بها هذه العملية في الدفاتر، إلاّ أن المتعارف عليه أن تسجل العملية بالقيمة الاسمية للأسهم الموزعة (بدون تحديد لنسبة الزيادة) مع استيفاء ضريبة رأسمالية بنسبة 15% من قيمة الاحتياطي الاختياري المقرر رسملته تستوفى من أصل هذا الاحتياطي ولا يجوز تكرار مثل هذه العملية قبل مضي 5 سنوات.

افرض وكما في المثال السابق أن الشركة قد وزعت سهماً لكل سهمين (50% توزيعات أسهم) فإن عدد أسهم الزيادة يساوي 500000 سهم × 50% = 250000 سهم، وتسجل العملية بالقيد التالي:

287500		من حـ/ احتياطي اختياري
		(250000 × 115%)
		إلى مذكورين:
	250000	حـ/ رأس مال الأسهم القابلة للتوزيع
	37500	حـ/ ضريبة الدخل (15%×250000)

وعند التوزيع الفعلي يتم إجراء القيد التالي:

250000		من حـ/ رأس مال الأسهم القابلة للتوزيع
	250000	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية
		(توزيع 50% أسهم مجانية)

وهذه العملية أيضاً لن تؤدي إلى تغيير في مجموع حقوق المساهمين، ولكنها تقتصر على تغيير في عدد الأسهم المتداولة فقط.

ملاحظة:

لقد أثبتت التجربة العملية أن توزيع أسهم مجانية يوحي للمساهمين والمستثمرين أن الشركة في وضع جيد، وأن إدارتها تقوم بتعزيز وضعها وتدعيم عملياتها ولذلك فإنه رغم قيام الشركة بزيادة عدد الأسهم، إلاّ أن السعر السوقي للسهم يظل مرتفعاً، في الوقت الذي يتوقع فيه أن يقل السعر السوقي للشهم.

تشبه عملية توزيع أسهم مجانية عملية تجزئة السهم، ويمكن إجراء المقارنة بينهما كما يلي:

وجه المقارنة	توزيع أسهم مجانية	تجزئة السهم
عدد الأسهم المتداولة	يزداد	يزداد
القيمة الاسمية للسهم	ثابتة	تقل
القيمة السوقية	ثابتة	تقل
الأسباب الداعية لذلك	نجاح الشركة والرغبة في التوسع وتوزيع الأرباح	تخفيض القيمة الاسمية للسهم، ولجذب متعاملين في السهم ولتقليل المضاربات
أثر العملية النفسي على المساهمين	طمأنة المساهمين والمستثمرين على مستقبل الشركة	ترغيب المساهمين في السهم، وإخراجه من المضاربات
أثر العملية على حقوق المساهمين	لا شيء	لا شيء
خضوعها للضرائب	لا تخضع	لا تخضع
أثرها على الدفاتر	تسجل بقيود	لا تسجل

ثالثاً: التوزيع على شكل عيني

تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباح على مساهميها في شكل توزيع جزء من ممتلكاتها على مساهميها بدلاً من توزيع نقد. وتبرر الشركة هذا الإجراء بعدم وجود نقدية كافية وبوجود فائض من الممتلكات لديها (بضاعة مثلاً)، وكطريقة لتصريف هذا الفائض وتسويقه.

تعترض هذا الإجراء مشكلات كثيرة منها:

* تحديد قيمة التوزيعات وهل هي تكلفة هذه السلع أو القيمة العادلة لها، أي القيمة التي يمكن أن تتحقق من بيع هذه السلع للغير.

* توصيل هذه السلع إلى مستحقيها والتكاليف والمصاعب التي تواجهها الشركة في ذلك.

لقد اعتمدت القيمة العادلة للسلع الموزعة كطريقة لتقييمها، ويسجل الفرق بين القيمة السوقية والتكلفة كربح أو خسارة.

مثال:

تمتلك شركة استثمارات في شركات أخرى في شكل أسهم تكلفتها 10000 دينار، قررت توزيعها على المساهمين عندما كانت قيمتها السوقية 15000 دينار.

المطلوب:

تسجيل قيود عملية التوزيع.

الحل:

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين:
5000		حـ/ الاستثمارات
15000		حـ/ الأرباح المحتجزة
15000		حـ/ الممتلكات المعدة للتوزيع
		إلى مذكورين:
	5000	حـ/ ربح عملية التخصيص
	15000	حـ/ الممتلكات المعدة للتوزيع
	15000	حـ/ الاستثمارات

يعتبر ربح عملية التخصيص أحد بنود حقوق الملاك، ويمكن إغلاقه في حساب الأرباح المحتجزة.

رابعاً: التوزيع على شكل استرداد لرأس المال المستثمر

تلجأ بعض الشركات إلى استخدام رأس المال المدفوع كمصدر للتوزيع منه على المساهمين، ويعتبر مثل هذا الإجراء كسداد لرأس المال لأصحابه، وقد يتم التوزيع من هبات ومنح قدمها الغير للشركة. وعليه يمكن اعتبار أية توزيعات للمساهمين من غير الأرباح على أنها تخفيض (استهلاك) لرأس المال المستثمر، أو توزيعات عن طريق تسييل (بيع) الاستثمارات.

يطبق نفس النظام في الأردن في حالة شركات الامتياز التي تلتزم باستهلاك رأس مالها خلال فترة عمرها المحدود، ويترتب عليه استرداد المساهمين للاستثمارات التي دفعوها عند تأسيس الشركة وذلك من خلال الأرباح السنوية، وقد أجاز المشرع لهذه الشركات (دون غيرها) أن تستعمل الاحتياطي الاجباري لتأمين الحد الأدنى للربح المقرر في اتفاقيات الشركات ذات الامتياز في أي سنة لا تسمح فيها أرباح هذه الشركات بتأمين ذلك الحد، وعلى مجلس إدارة الشركة أن يعيد إلى هذا الاحتياطي ما أخذ منه عندما تسمح بذلك أرباح الشركة في السنين التالية.

ويمكن تسجيل العملية السابقة بالقيود اليومية التالية:

		من مذكورين:
×××		حـ/ الأرباح المحتجزة
×××		حـ/ الاحتياطي الإجباري
		أو حـ/ رأس مال الأسهم المدفوع
	×××	إلى حـ/ توزيعات مستحقة

وعند التوزيع الفعلي:

×××		من حـ/ توزيعات مستحقة
	×××	إلى حـ/ البنك

خامساً: التوزيع على شكل اوراق مستحقة الدفع

تلجأ بعض الشركات إلى تأجيل توزيعات الأرباح نقداً لمساهميها إلى تاريخ لاحق، فتصدر لحملة الأسهم اوراقاً قابلة للدفع في تاريخ لاحق بقيمة الأرباح

المستحقة، ويمكن لحملة هذه الأوراق خصمها في أي تاريخ قبل ذلك كما في حالة الكمبيالات، ويكمن تسجيل هذه العملية بالقيود اليومية التالية:

×××		من حـ/ الأرباح المحتجزة (بقيمة الأوراق)
	×××	إلى حـ/ الأوراق القابلة للدفع (المستحقة)
		قيد اعلان توزيع الأرباح

يظهر حساب الأوراق المالية القابلة للدفع كأحد الخصوم في الميزانية، وتتحمل الشركة فوائد على قيمة هذه الأوراق من تاريخ إصدارها إلى تاريخ سدادها وبالقيد التالي:

		من مذكورين:
×××		حـ/ أوراق قابلة للدفع (مستحقة)
×××		حـ/ فائدة الأوراق القابلة للدفع
	×××	إلى حـ/ البنك
		سداد قيمة الأوراق مع الفائدة

تشبه هذه الطريقة لدفع الأرباح (إلى حد ما) ما يتم العمل به بموجب قانون الشركات الأردني حيث ألزم الشركة بدفع الأرباح المقرر توزيعها على المساهمين خلال ستين يوماً من تاريخ اجتماع الهيئة العامة، وفي حالة الإخلال بذلك تلتزم الشركة بدفع فائدة للمساهم بمعدل أعلى سعر فائدة قرره البنك المركزي على الودائع خلال سنة التوزيع قبل دفع الأرباح، وعلى أن لا تتجاوز مدة تأخير دفع الأرباح ستة أشهر من تاريخ استحقاقها، منعاً للمماطلة في الدفع.

سادساً: رسوم الجامعات

يخصص 1% من الأرباح القابلة للتوزيع لدعم الجامعات التي تنشئها الحكومة.

سابعاً: مكافأة أعضاء مجلس الإدارة

إن التنظيم هو العنصر الأخير من عناصر الإنتاج والعائد الذي يدفع له مكافأة سنوية تحسب بنسبة من الأرباح القابلة للتوزيع. إذا كانت الشركة في مرحلة التأسيس ولم تحقق أرباحاً بعد، يجوز توزيع مكافأة سنوية لرئيس

وأعضاء مجلس الإدارة بمعدل لا يتجاوز 1000 دينار لكل عضو، إلى أن تبدأ الشركة بتحقيق الأرباح.

إذا حققت الشركة ربحاً، تحدد مكافأة رئيس وأعضاء مجلس الإدارة في الشركة المساهمة العامة بنسبة 10% من الربح القابل للتوزيع على المساهمين بعد تنزيل جميع الاحتياطيات والضرائب، وبحد أقصى 5000 دينار لكل منهم في السنة.

أما إذا لحقت بالشركة خسائر بعد تحقيق الأرباح فيعطى لكل رئيس وعضو مجلس إدارة تعويضاً عن جهدهم في إدارة الشركة بمعدل 20 دينار عن كل جلسة من جلسات مجلس الإدارة، أو أي اجتماع للجان المنبثقة عنه، على أن لا تتجاوز هذه المكافأة مبلغ 600 دينار في السنة لكل عضو.

تحدد بدلات الانتقال والسفر لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة بموجب نظام خاص تصدره الشركة لهذه الغاية.

ثامناً: الأرباح المدورة

لا يجوز تدوير ما يزيد على 5% من الأرباح السنوية المعدة للتوزيع ولمدة لا تتجاوز سنتين متتاليتين إلاّ بموافقة الهيئة العامة وللمدة التي تقررها. ويعاد توزيع هذه الأرباح على المساهمين بعد انقضاء تلك المدة.

يمكن للشركة أن تحجز (بعد الوصول إلى هذه المرحلة في التوزيع) أية مبالغ لمقابلة التزامات تترتب على الشركة بموجب قوانين العمل والعمال (في المنشآت غير الخاضعة للضمان الاجتماعي) وعقود توظيف الموظفين أو عقد إصدار قرض سندات، أو بسبب قيامها بشراء أسهم خزانة (في الدول التي تجيز قوانين الشركات فيها عمليات أسهم الخزانة)، ويجب أن يظهر أثر هذا الحجز في قائمة الأرباح المحجوزة.

تاسعاً: الأرباح المحتجزة (الباقية)

تسمى الأرباح الباقية أرباحاً محتجزة أو مدورة، وهي مبالغ زائدة عن المبالغ الواجب تخصيصها. وتختلف هذه الأرباح عن سابقتها في أنه ليس لها

نسبة محددة ولا تحجز لمدة محددة ولا يشترط توزيعها في نهاية مدة محددة بل تظل محجوزة إلى أجل غير مسمى وقد توزع في أية لحظة.

قائمة الأرباح المحتجزة لعام 1991

الأرباح المحجوزة حتى آخر العام الماضي	×××
+ ربح	×××
– (خسارة) تغيير مبدأ محاسبي على حسابات السنة الماضية	×××
أو أخطاء دفترية سابقة	×××
الأرباح المحجوزة حتى أول العام الحالي	×××
+ الأرباح المحجوزة للعام الحالي (أو الصافية)	×××
إجمالي الأرباح المحجوزة حتى آخر العام الحالي	×××
– توزيعات أجريت خلال السنة الحالية	×××
رصيد الأرباح المحجوزة حتى آخر العام الحالي	×××
– أرباح محجوزة مقيدة لمقابلة سندات أو شراء أسهم خزانة	×××
أرباح محجوزة حرة	×××

وتعتبر قائمة الأرباح المحتجزة جزءاً من قائمة المركز المالي وتبوب ضمن حقوق المساهمين في الميزانية العمومية.

مثال:

إليك قائمة حقوق المساهمين في بنك .... لعام 1992

رأس المال المكتتب به والمدفوع:

أسهم عادية	1110000
أسهم ممتازة	4890000
احتياطي إجباري	3647878
احتياطي اختياري	177464
أرباح محجوزة ((أوقائمة الأرباح المحتجزة))	149000

فإذا علمت ما يلي:

* قام البنك بتوزيع 86294 دينار خلال عام 1992.

* حقق البنك ربحاً صافياً لعام 1990 خمسة مليون دينار.

* أصدر البنك سندات بقيمة مائة ألف دينار في 1992/1/1 والتزم بحجز مبلغ لسداد السندات قيمته 20000 دينار سنوياً

* يقترح مجلس الإدارة توزيع أرباح على حملة الأسهم العادية تبلغ نسبة 3%.

* يبلغ عدد أعضاء مجلس إدارة البنك 11 عضواً.

المطلوب:

تصوير (مقترح) حساب توزيع الأرباح والخسائر لعام 1992 وتصوير قائمة الأرباح المحتجزة لنفس السنة.

حساب توزيع الأرباح والخسائر لعام 1992

2500000	ضريبة الدخل	5000000	صافي الربح
500000	احتياطي إجباري		
1000000	احتياطي اختياري		
50000	مخصص البحث العلمي		
	توزيعات على المساهمين		
635700	أ- حملة الأسهم الممتازة		
33300	ب- حملة الأسهم العادية		
9500	رسوم الجامعات		
55000	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة		
47500	أرباح مدورة		
20000	احتياطي سداد السندات		
149000	أرباح محتجزة الرصيد		
5000000		5000000	

قائمة الأرباح المحتجزة لعام 1992

أرباح محتجزة آخر عام 1991		149000
ربح (خسارة) تغيير مبدأ محاسبي سنوات ماضية	0	
الأرباح المحتجزة حتى أول العام الحالي		149000
أرباح محتجزة للعام الحالي	47500	
احتياطي سداد السندات	20000	
أرباح محتجزة (باقية)	149000	
إجمالي الأرباح المحتجزة		365500
توزيعات أرباح خلال السنة	(86294)	
رصيد الأرباح المحتجزة حتى آخر العام الحالي		279206
أرباح محتجزة مقيدة بسبب إصدار السندات ((إذا لم يتم حجز المبلغ من حساب التوزيع))	(20000)	
أرباح محتجزة حرة في 1992/12/31		259206

ملاحظات على الحل:

1- ضريبة الدخل = 50% × صافي الربح =

50% × 5000000 = 2500000 دينار

2- احتياطي إجباري = 10% × صافي الربح =

10% × 5000000 = 500000 دينار ويستمر الحجز حتى يبلغ الاحتياطي كامل رأس المال

3- احتياطي اختياري = 20% × 5000000 = 100000 دينار.

4- مخصصات البحث العلمي = 1% × 5000000 = 50000 دينار.

5- توزيعات على المساهمين، ويتم الدفع لحملة الأسهم الممتازة أولاً، ثم لحملة الأسهم العادية كما يلي:

* الدفعة الأولى للأسهم الممتازة = 6% × 489000= 293400 دينار.

* الدفعة الثانية للأسهم الممتازة = 4% × 489000 = 195600 دينار.

يدفع لحملة الأسهم الممتازة 6% من رأس مالهم، ولهم الأولوية في الأرباح التي ستوزع بعد ذلك ليصل ما يحصلوا عليه إلى 10% أي أنهم سيأخذون 4% أخرى ثم يتساوو مع حملة الأسهم العادية باعتبارها أسهم مجمعة ومشاركة في الأرباح الباقية.

* الدفعة الثالثة لحملة الأسهم الممتازة = 3% × 4890000 = 146700 دينار.

حملة الأسهم العادية = 3% × 1110000 = 33300 دينار.

مجموع التوزيعات = 293400+195600+146700+33300= 669000 دينار.

6- رسم الجامعات = 1% × الأرباح المعدة للتوزيع =

1% × 950000 = 9500 دينار.

7- مكافأة أعضاء مجلس الإدارة = 10% من الأرباح المعدة للتوزيع =

10% × 950000 = 95000 دينار، أو 5000 دينار لكل عضو أيهما أقل، أي 5000×11 عضو = 55000 دينار، إذن يعطوا 55000 دينار.

8- أرباح مدورة = 5% من الأرباح المعدة للتوزيع =

5% × 950000 = 47500 دينار.

9- احتياطي سداد السندات = 20000 دينار.

10- أرباح محتجزة = الرصيد الباقي = 149000 دينار.

الميزانية العمومية

اعتادت المنشآت بمختلف أشكالها القانونية على إعداد ميزانية عمومية سنوياً، (قائمة مركز مالي) في نهاية السنة المالية، ونظراً لطول فترة استخدام الميزانية فقد جرى تعريفها بتعاريف مختلفة، وتبويبها بطرق متعددة، كما جرى استخدامها وتحليل بياناتها (فيما سمي التحليل المالي) بطرق متعددة واستخدمت هذه المعلومات في خدمة قراء القوائم المالية على اختلاف اهتماماتهم، إلاّ اننا أصبحنا اليوم نرى من يشكك في قدرة هذه القائمة على تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية المتطورة ويرى إدخال تعديلات على

بيانات وأساليب وأسس إعداد هذه البيانات التي تتضمنها القائمة، كما جرى إضافة قائمة جديدة هي قائمة مصادر الأموال واستخداماتها للتغلب على قصور قائمة المركز المالي في إظهار قدرة المنشأة على سداد التزاماتها ومدى توفر السيولة لديها.

لقد ألزم قانون الشركات مدقق الحسابات بأن يتضمن الرأي الذي يبديه حول الحسابات، ما إذا كانت الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر وبيان مصادر الأموال وأوجه استخدامها تعبر بصورة واضحة عن المركز المالي للشركة وعن نتائج أعمالها وتتفق مع القوانين والأنظمة المعمول بها والأصول الحسابية المتعارف عليها في تدقيق الحسابات، وهذا يعني أن إعداد قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية (مصادر الأموال واستخداماتها) قد أصبح إلزامياً في حق الشركات المساهمة العامة الأردنية اعتباراً من 1989/1/1.

تعريف الميزانية واستخداماتها

تعرّف الميزانية بأنها بيان بأصول المنشأة والتزاماتها، أو هي بيان يوضح مصادر أموال المشروع (من أين أتت الأموال) وأوجه استثمارها (أين جرى استثمارها)، كما تعرف بأنها بيان بالحسابات الحقيقية في المنشأة.

تستخدم بيانات الميزانية (باعتبارها أحد التقارير المالية الدورية أو السنوية)، وتعتبر أساساً للتحليل المالي، ولتقييم المشروع وحساب المعدلات والنسب المستخدمة مثل:

1- معدلات العائد، والنسب المالية للربحية ومعدلات الدوران.

2- تقييم هيكل رأس المال في المنشأة.

3- تقدير سيولة المشروع ومرونته المالية، وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع.

ويجب على كل منشأة -بناء على طبيعة عملياتها- أن تحدد ما إذا كان سيتم عرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة في تبويبات منفصلة من عدمه في صلب الميزانية.

وعندما تختار المنشأة عدم التبويب المنفصل ففي هذه الحالة يتم عرض الأصول والإلتزامات بشكل موسع وذلك بترتيب درجة سيولة كل منها. وبالنسبة لكل بند من بنود الأصول والإلتزامات الذي يتضمن مبالغ يتوقع استردادها أو سدادها خلال أو بعد اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية، تلتزم المنشأة أن تفصح عن ذلك الجزء المتوقع استرداده أو سداده بعد فترة تتجاوز مدة اثنى عشر شهراً.

تعتبر المعلومات المتعلقة بتواريخ استحقاق الأصول والإلتزامات ذات أهمية في تقييم سيولة المنشأة وقدرتها على سداد التزاماتها. وتمثل المعلومات بشأن التاريخ المتوقع لتحقق الأصول وسداد الإلتزامات ذات الطبيعة غير النقدية مثل المخزون والمخصصات فائدة لمستخدمي القوائم المالية سواء كانت الأصول والإلتزامات قد تم تبويبها كمتداولة وغير متداولة أو ظلت دون تبويب.

الأصول المتداولة:

ويكون اعتبار الأصل على أنه أصل متداول في الحالات التالية:

1- عندما يكون من المتوقع تحقق قيمته أو يكون محتفظاً به بغرض البيع أو الاستخدام خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة.

2- عندما يحتفظ به أساساً لغرض الإتجار أو لفترة قصيرة الأجل ويتوقع تحقق قيمته خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

3- إذا كان الأصل نقدي أو ما شابهه ولا توجد قيود على استخدامه.

وبخلاف ذلك يتم تبويب كافة الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة. ويستخدم هذا المصطلح ((غير متداول)) ليشمل الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة سواء كانت أصولاً مالية أو أصولاً مستخدمة في التشغيل. وتمثل دورة التشغيل للمنشأة الفترة بين اقتناء المواد التي دخلت حيز التشغيل وبين تحققها نقداً أو في شكل أداة يمكن تحويلها إلى نقدية.

وتشمل الأصول المتداولة المخزون المعد للبيع أو للاستخدام والذي يتوقع تحقق قيمته خلال دورة التشغيل المعتادة، وكذلك العملاء حتى عندما لا يكون

متوقعاً تحصيل أرصدتها خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية. ويتم تبويب الأوراق المالية القابلة للتداول على أنها أصول متداولة إذا كان متوقعاً التصرف فيها خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية، وفيما عدا ذلك يجب أن تبوب كأصول غير متداولة.

الإلتزامات المتداولة:

يتم تبويب الإلتزامات على أنها متداولة في حال:

1- يكون من المتوقع تسويتها خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة.

2- تكون مستحقة التسوية خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

وبخلاف ذلك يتعين تبويب كافة الإلتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

يمكن تبويب الإلتزامات المتداولة بطريقة مماثلة لما تم اتباعه في الأصول المتداولة، وتمثل بعض الإلتزامات المتداولة: الدائنون التجاريون ومستحقات العاملين، وتكاليف التشغيل المستحقة الأخرى، ويتم تبويب تلك البنود كإلتزامات متداولة حتى ولو كانت تستحق السداد بعد اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

البعض من الإلتزامات المتداولة لا يتم تسويتها كجزء من دورة التشغيل الجارية، وإنما يستحق سدادها خلال فترة اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية مثل: الجزء الجاري من أدوات الدفع ذات الفائدة والسحب على المكشوف من البنوك، ودائنو التوزيعات وضرائب الدخل والأرصدة الدائنة الأخرى غير التجارية.

ولا تعتبر من الإلتزامات المتداولة الإلتزامات ذات الفائدة والتي تستخدم على المدى الطويل في تمويل الأصول المتداولة والتي تعتبر غير مستحقة السداد خلال اثنى عشر شهراً.

ويجب على المنشأة الاستمرار في تبويب التزاماتها طويلة الأجل ذات الفائدة على أنها التزامات غير متداولة حتى إذا كان سدادها مستحقاً خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية في الحالات التالية:

1- إذا كانت المهلة الأصلية للسداد تتجاوز اثنى عشر شهراً.

2- إذا كانت لدى المنشأة النية لإعادة تمويل الإلتزام على المدى البعيد.

3- إذا كانت تلك النية معززة باتفاقية لإعادة التمويل أو إعادة جدولة المدفوعات والتي تسري قبل اعتماد القوائم المالية للنشر.

ويجب على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية عن قيمة الإلتزام الذي تم استبعاده طبقاً لهذه الفقرة من الإلتزامات المتداولة بالإضافة إلى المعلومات المؤيدة لهذا الغرض.

معلومات يتم عرضها في صلب الميزانية:

أ- الأصول الثابتة.

ب- الأصول غير الملموسة.

جـ- الأصول المالية (باستبعاد ما ورد في: د، و، ز.

د- الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

هـ- المخزون.

و- العملاء والمدينون المتنوعون.

ز- النقدية وما في حكمها.

ح- الموردون والدائنون المتنوعون.

ط- الأصول والإلتزامات الضريبية.

ي- المخصصات.

ك- الإلتزامات غير المتداولة والتي يدفع عنها فائدة.

ل- حقوق الأقلية.

م- رأس المال المصدر والاحتياطيات.

يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات الملحقة لها عن:

أ- فيما يتعلق بكل فئة من أسهم رأس المال، كما يلي:

1- عدد الأسهم المصرح بها.

2- عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل والمصدرة ولم يتم دفعها بالكامل.

3- القيمة الاسمية للسهم.

4- تسوية عدد الأسهم في بداية السنة مع عدد الأسهم في نهاية السنة.

5- الحقوق والإمتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود المفروضة على توزيع أرباح الأسهم ورد رأس المال.

6- الحصة التي تحتفظ بها المنشأة ذاتها في أسهم رأسمالها أو التي تحتفظ بها الشركات الشقيقة أو التابعة لها المنشأة.

7- الأسهم المحتفظ بها للإصدار بموجب عقود وعقود البيع متضمنة شروط الإصدار وقيمتها.

ب- وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

جـ- في حالة الاقتراح بعمل توزيعات لأرباح الأسهم ولم يعتمد سدادها رسمياً يتم الإفصاح عما إذا كان المبلغ قد أدرج (أم لم يدرج) في الإلتزامات.

د- التوزيعات المقررة لحملة الأسهم الممتازة مجمعة الأرباح والتي لم تسمح الأرباح بتوزيعها.

وفيما يلي نموذج لميزانية إحدى الشركات:

شركة ××××××××××

الميزانية العمومية في 31 كانون الأول عام 2002

	2002/12/31	2001/12/31
الأصول		
الأصول الطويلة الأجل		
الأصول الثابتة	××	××
مشروعات تحت التنفيذ	××	××
الشهرة	××	××
استثمارات في شركات شقيقة وتابعة	××	××
الأصول الأخرى	××	××
مجموع الأصول طويلة الأجل	××	××
الأصول المتداولة		
المخزون	××	××
عملاء مدينون وأوراق قبض	××	××
حسابات مدينة لدى الشركات القابضة والتابعة	××	××
دفعات مقدمة	××	××
استثمارات متداولة	××	××
النقدية وما في حكمها	××	××
مجموع الأصول المتداولة	××	××
الإلتزامات المتداولة		
مخصصات	××	××
بنوك سحب على المكشوف	××	××
الموردون وأرصدة دائنة أخرى	××	××
حسابات دائنة مستحقة لشركات قابضة	××	××
قروض قصيرة الأجل	××	××
الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل	××	××
مجموع الإلتزامات المتداولة	××	××

تابع الميزانية

البند	2002/12/31	2001/12/31
رأس المال العامل (صافي الأصول أو الإلتزامات المتداولة	××	××
إجمالي الاستثمار	××	××
يتم تمويله على النحو التالي:		
حقوق المساهمين:		
رأس المال المدفوع	××	××
الاحتياطيات	××	××
أرباح (أو خسائر) مرحلة	××	××
أرباح (أو خسائر) العام قبل التوزيع	××	××
إجمالي حقوق المساهمين	××	××
الإلتزامات طويلة الأجل:		
قروض من البنوك	××	××
قروض من شركات قابضة وتابعة وشقيقة أخرى	××	××
	××	××
	××	××
	××	××

قائمة التدفقات النقدية

أصبح إعداد قائمة التدفقات النقدية إلزامياً في حق الشركات المساهمة الأردنية بموجب قانون الشركات رقم (1) لعام 1989، كما ألزم مدقق الحسابات بأن بضمن تقريره رأيه حول ما إذا كانت الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر وبيان مصادر أموالها وأوجه استخدامها تعبر بصورة واضحة عن المركز المالي للشركة، وتتفق مع القوانين والأنظمة المعمول بها والأصول المحاسبية المتعارف عليها في تدقيق الحسابات.

هذا وقد شمل التطور شكل قائمة التدفقات النقدية، فكانت تعد من جزئين وهما التغيرات من العمليات والتغيرات الأخرى ثم أصبحت ثلاثة أجزاء، وهي التغيرات من العمليات ومن التمويل ومن الاستثمار، كما أن البيانات التي تستعمل لإعداد القائمة تختلف من أسلوب لآخر من أساليب إعداد القائمة مثل أسلوب النقد المباشر والنقد الشامل وأساس رأس المال العامل، ولما أصبحت تعد كقائمة مصادر الأموال واستخدامها أصبحت تعد على الأساس المباشر وغير المباشر.

كذلك تختلف النتائج التي يتم الوصول إليها باختلاف الطريقة التي يتم الوصول بها إلى البيانات اللازمة لإعداد القائمة مثل طريقة تحليل العمليات المالية إلى نقدية وغير نقدية أو أخذ التغيرات بين بنود ميزانية العام الماضي والحالي أو طريقة تعديل صافي الربح بالمصاريف غير النقدية أو طريقة تحليل الحسابات أو طريقة المعادلات الرياضية.

أهمية إعداد قائمة التدفقات النقدية

تعد قائمة التدفقات النقدية للأسباب التالية:

1- تعد المنشأة قائمتين هما: قائمة الدخل (نتيجة الأعمال) وقائمة المركز المالي، وفي حين تعبر قائمة الدخل عن نتيجة النشاط بدقة حيث تضم كل الإيرادات والنفقات المتعلقة بالسنة المالية من بدايتها إلى نهايتها، أي أنها تقيس ناتج حركة الأموال خلال السنة، إلاّ أن قائمة المركز المالي التي تعد في لحظة منية معينة وتعبر عنها فقط تفشل في قياس قدرة موجوداتها

على سداد ديونها على مدار السنة، كما هو الحال مع قائمة الدخل، لذلك جرى التفكير في قائمة تقيس قدرة المنشأة على السداد على مدار السنة على نمط قائمة الدخل فكانت قائمة التغيرات في المركز المالي.

2- تعد المنشأة قائمة المركز المالي كمقياس لسيولة المنشأة وقياس قدرتها على سداد التزاماتها، وبما أن الميزانية لا تعبر إلاّ عن لحظة معينة في تاريخ ترصيد الحسابات لذلك فإن القائم بإعداد الميزانية يمكن أن يضلل قارئ الميزانية الذي يعتمد على بنودها فقط عن طريق التأثير في النسب المالية التي يمكن الوصول إليها من بنود الميزانية، وبافتعال أعمال كسداد ديون قبل موعدها مثلاً مما يؤثر في النسب المالية.

3- تظهر أعمال منشآت كثيرة وقد حققت أرباحاً وبعد فترة وجيزة يعلن إفرسها مما يعني أن الأرباح المحققة لا تعني بالضرورة وجود سيولة كافية لسداد التزامات المنشأة، لذلك فإن اعتبار الميزانية العمومية كمقياس لسيولة المنشأة أو قدرتها على السداد أصبحت محلاً للانتقاد.

4- لتحديد سبب تغير رصيد النقدية بيد بداية السنة ونهايتها.

5- لتحديد التدفقات النقدية الداخلة للمنشأة من المصادر المختلفة، والتدفقات النقدية الخارجة للاستخدامات المختلفة، وأهمية كل مصدر واستخدام ومدى انتظامهما.

6- لمعرفة المرونة المالية لدى المنشأة، موضحة طاقتها وقدرتها على سداد ديونها وسيولتها لتلبية الاحتياجات الطارئة.

7- لمعرفة أثر برامج الاستثمار لديها، فإذا اتخذت الإدارة قرارات استثمار حكيمة فإن المنشأة ستزدهر وتنمو، وإلاّ ستفشل، وبالتالي فإن قائمة التدفقات تعطي المستثمرين والدائنين معلومات لتقييم قرارات الإدارة.

8- للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية نظراً لما للنقدية من أهمية في تحديد قدرة المنشأة على سداد ديونها وباعتبار أن مصادر النقدية واستخداماتها لا تتغير بشكل كبير ومفاجئ من سنة لأخرى، وتغيرها عادة يكون محدوداً،

لذلك فإن المقبوضات والمدفوعات للعام الحالي تساعد على التنبؤ بها للمستقبل.

9- لقياس قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية إيجابية مستقبلاً، وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها في المستقبل.

الأنشطة الرئيسية للمنشأة

يتدفق النقد إلى المنشأة من مصادر مختلفة أولها في التسلسل التاريخي والطبيعي من الممولين، سواء كانوا ملاكاً أو مقرضين، ثم تستخدم الأموال كلها أو بعضها للاستثمار داخل المنشأة في اقتناء أصول ثابتة أو لدى الغير في شكل قروض مقدمة لمنشآت أخرى أو شراء أسهم من أسهمها ويستعمل بعضها الباقي في توظيف عناصر الإنتاج، لتبدأ الدورة التجارية أو دورة النشاط الطبيعي للمنشأة سواء كان تجارياً أو صناعياً أو زراعياً أو خدمياً، وتكتمل الدورة بظهور منتجات المنشأة وبيعها للغير بحيث يتم وباستمرار إمداد المنشأة بما يلزمها من نقد (مصدر) من خلال تحصيل إيرادات النشاط، وتستخدم بعض هذه المتحصلات في دفع أرباح وفوائد للممولين ويستخدم بعضها الآخر في تمويل النشاط العادي والدائم للمنشأة وهكذا.

إذن هناك ثلاثة أنشطة رئيسية في المنشأة هي مصادر واستخدامات (تأتي منها وتذهب إليها الأموال) تدفقات النقد الداخلة والخارجة من المنشأة (وتشكل في مجموعها قائمة التدفقات النقدية) على النحو التالي:

1- الأنشطة التمويلية:

يتدفق النقد إلى المنشأة من إصدار أسهم (عادية وممتازة)، الاقتراض من البنك أو بإصدار سندات طويلة الأجل مقابل نقد. ابتداء أو لزيادة رأس المال مما يعني أن إصدار أسهم رأس المال لأول مرة أو لزيادة رأس المال أو إصدار سندات تعتبر كلها مصادر للنقد للمنشأة (زيادة الخصم الثابت يعتبر مصدراً للنقد).

والعكس صحيح أيضاً، إذ يترتب على تخفيض رأس المال أو سداد السندات تخفيضاً (استخداماً) للنقدية الموجودة لدى المنشأة (أي أن نقص الخسم يعتبر

استخداماً للنقدية)، ومع أن التمويل هو أول الأنشطة التي تمارسها المنشأة إلاّ أنه لا يعتبر المصدر الرئيسي للنقدية، فالأصل أن تأتي النقدية دائماً وبالدرجة الأولى من نشاط المنشأة الرئيسي وهو العمليات الاعتيادية والمستمرة، (وهو ما ينطبق على السبب رقم 5 من أسباب إعداد القائمة).

2- الأنشطة الاستثمارية:

تمارس المنشأة عمليات الاستثمار في المرحلة الثانية بعد عملية التمويل، وهي أنشطة غير متكررة كما هو الحال بالنسبة للأنشطة التمويلية. لذلك تتم عملية الاستثمار وتجديدها بين الحين والآخر، ويتم تحليل عمليات الاستثمار في قائمة التدفقات النقدية بهدف معرفة سلامة وضع المنشأة وسلامة قرارات الإدارة (السبب رقم 7)، كما لو نتج عن قرارات الاستثمار استبدال أصول مستهلكة بأصول جديدة، وتم بها رفع الطاقة الانتاجية للمنشأة.

3- الأنشطة الانتاجية:

هي أنشطة العمليات التي تمارسها المنشأة بصفة مستمرة أو متقطعة، وتأتي في الترتيب الزمني في المرحلة الثالثة، إلاّ أنها في الأهمية تأتي في المقام الأول، وبحيث يتم تحقيق تمويل ذاتي (تلقائي) للمنشأة من خلال تحقيق وفورات في التدفقات النقدية الداخلة زيادة عن التدفقات النقدية الخارجة في العمليات اليومية التي تمارسها المنشأة (السبب رقم 6).

تبويب قائمة التدفقات النقدية

يختلف تبويب قائمة التدفقات النقدية باختلاف طريقة إعدادها وباختلاف وجهة نظر القائمين بإعدادها، فهي تعد من ثلاثة أجزاء: التدفقات من العمليات الاعتيادية والتدفقات من العمليات الاستثمارية والتدفقات من العمليات التمويلية، ويتم تقسيم التدفقات من كل نوع من العمليات إلى تدفقات داخلة (مصادر) وتدفقات خارجة (استخدامات).

يختلف شكل القائمة (طريقة تبويبها) فقد تأخذ القائمة شكل الحساب، فتوضع المصادر في جهة والاستخدامات في جهة أخرى، وكما يلي:

قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ....

مصادر	التدفقات من العمليات الإنتاجية	استخدامات
××		××
××		××
××× مجموع المصادر		××× مجموع المصادر

مصادر	التدفقات من العمليات التمويلية	استخدامات
××		××
××		××
××× مجموع المصادر		××× مجموع المصادر

مصادر	التدفقات من العمليات الاستثمارية	استخدامات
××		××
××		××
××× مجموع المصادر		××× مجموع المصادر

××× المجموع الكلي للمصادر — ××× المجموع الكلي للاستخدامات

وقد تأخذ قائمة التدفقات النقدية شكل القائمة فعلاً على النحو التالي:

قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ......

1- التدفقات من العمليات:

مصادر

×××

××× مجموع المصادر

الاستخدامات

×××

××× مجموع الاستخدامات

××× صافي التدفقات من العمليات (1)

2- التدفقات من الاستثمار:

مصادر

×××

××× مجموع المصادر

الاستخدامات

×××

××× مجموع الاستخدامات

××× صافي التدفقات من الاستثمار (2)

3- التدفقات من التمويل:

مصادر

×××

××× مجموع المصادر

الاستخدامات

×××

××× مجموع الاستخدامات

××× صافي التدفقات من التمويل (3)

××× صافي التدفقات (1)+(2)+(3) + رصيد النقدية في 1/1 = رصيد النقدية في 12/31

هذا وهناك رأي آخر يرى أن تبوب القائمة لتظهر التدفقات النقدية مقسمة إلى ستة أقسام على النحو التالي:

* الأنشكة التشغيلية.

* العوائد على الاستثمارات.

* خدمة التمويل.

* الضرائب.

* الأنشطة الاستثمارية.

* التمويل.

ويهدف هذا التبويب التأكيد على أن التدفقات النقدية يفصح عنها بطريقة تلقي الضوء على المكونات الأساسية للتدفقات النقدية، ولتسهيل إجراء المقارنات بين كفاءة التدفقات النقدية لعدة منشآت.

الوحدة الثامنة

التغيير في
رأس مال الشركات المساهمة
العامة

التغير في رأس مال الشركات المساهمة العامة

نصت المادة (18) من قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 على: ((يجوز للشركة المساهمة العامة أن تزيد رأسمالها المصرح به بموافقة هيئتها العامة غير العادية إذا كان قد اكتتب به بالكامل على أن تتضمن الموافقة طريقة تغطية الزيادة)).

أسباب زيادة رأس المال

تقوم الشركة بزيادة رأسمالها في الغالب إذا صادفت نجاحاً وازدهاراً، هذا وتقوم الشركة المساهمة العامة بزيادة رأسمالها للأسباب التالية:

1- لأغراض التوسع الرأسي في الاستثمار ولتوسيع حجم أعمال الشركة.

2- لأغراض التوسع الأفقي، عن طريق فتح خطوط انتاج أو فروع جديدةأو تقوم بشراء شركات منافسة قائمة.

3- للتخلص من حكم المحكمة عليها بالتصفية الإجبارية، إذا زاد مجموع خسائرها عن 75% من مجموع رأسمالها فيما يتعلق بالشركة ذات المسؤولية المحدودة.

4- استجابة لاشتراطات القوانين المختلفة -كما في قانون البنوك- إذا اشترط أن لا يقل رأس مال الشركة -البنك- عن نصف مليون دينار، وهو ما اشترطه قانون الشركات بحق اشلركات المساهمة التي تنشأ فيما بعد.

5- تجنباً لدمج الشركة (دمجاً قسرياً) مع شركة أخرى -كما في حال شركات التأمين-، والتي عملت القوانين على إصلاح أحوالها بالعمل على رفع رأسمالها كطريقة للتقليل من عدد شركات التأمين.

6- لتلافي المضاربات على الأسهم والتي تحصل بسبب وجود أرباح محجوزة كبيرة فتقوم الشركة بتوزيع أسهم مجانية على المساهمين وزيادة رأس

المال بقيمتها عن طريق تحويل قيمتها من الاحتياطي الاختياري أو الأرباح المحجوزة إلى رأس المال.

7- للتخلص من الاحتياطيات المتجمعة لسداد السندات التي أصدرتها الشركة فتقوم الشركة بحجز احتياطي لسداد السندات استجابة لاشتراطات حملة السندات بضرورة العمل على تدبير المال اللازم للسداد وبعد سداد السندات تضم الاحتياطيات لرأس المال.

وقد نصت المادة (119) من قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 على ما يلي: ((مع مراعاة قانون الأوراق المالية للشركات المساهمة العامة زيادة رأسمالها بإحدى الطرق التالية أو أي طريقة أخرى تقرها الهيئة العامة للشركة:

1- طرح أسهم الزيادة للإكتتاب من قبل المساهمين أو غيرهم.

2- ضم الاحتياطي الاختياري أو الأرباح المدورة المتراكمة أو كليهما إلى رأس مال الشركة.

3- رسملة الديون المترتبة على الشركة أو أي جزء منها شريطة موافقة أصحاب هذه الديون خطياً على ذلك.

4- تحويل أسناد القرض القابلة للتحويل إلى أسهم وفقاً لأحكام هذا القانون)).

وفيما يلي بعض حالات زيادة رأس المال وأمثلة توضيحية على كل منها.

أ- طرح أسهم جديدة بالقيمة الاسمية

مثال:

بلغ رأس المال المصرح به لإحدى الشركات المساهمة العامة 800000 دينار، وقد قررت الشركة زيادة رأسمالها إلى مليون دينار، وأخذت الموافقة القانونية اللازمة فطرحت أسهماً جديدة بقيمة اسمية دينار للسهم الواحد وقد غطى الإكتتاب بالكامل.

المطلوب:

تسجيل القيود اللازمة لذلك.

الحل:

200000		من حـ/ البنك
	200000	إلى حـ/ المساهمين
		الإكتتاب بأسهم جديدة

200000		من حـ/ المساهمين
	200000	إلى حـ/ رأس المال
		إصدار أسهم للمساهمين

ب- طرح أسهم جديدة بعلاوة إصدار

يمكن للشركة المساهمة العامة زيادة رأسمالها بأسهم تكون قيمتها أكبر من القيمة الاسمية للسهم ويطلق على هذا الرفق اسم علاوة الإصدار ويقفل ف يحساب احتياطي علاوة الإصدار على أن يعامل هذا الاحتياطي نفس معاملة الاحتياطي الإجباري.

مثال:

بلغ رأس المال المصرح به لإحدى الشركات المساهمة العامة 800000 دينار، وقد قررت الشركة زيادة رأسمالها إلى مليون دينار، وأخذت الموافقة القانونية اللازمة فطرحت أسهماً جديدة بقيمة اسمية دينار للسهم الواحد وعلاوة إصدار قدرها 250 فلس، وقد غطى الإكتتاب بالكامل.

المطلوب:

تسجيل القيود اللازمة لذلك.

الحل:

250000		من حـ/ البنك
		إلى مذكورين:
	200000	حـ/ المساهمين
	50000	علاوة الإصدار (200000 سهم×250 فلس)
		الإكتتاب بأسهم جديدة مع وجود علاوة إصدار

200000		من حـ/ المساهمين
	200000	إلى حـ/ رأس المال
		إصدار أسهم للمكتتبين

50000		من حـ/ علاوة الإصدار
	50000	إلى حـ/ احتياطي علاوة الإصدار
		إقفال علاوة الإصدار في حساب الاحتياطي

جـ- زيادة رأس المال بضم الاحتياطي الاختياري

لقد أجاز قانون الشركات الأردني لمجلس إدارة الشركة المساهمة العامة استعمال الاحتياطي الاختياري في الأغراض التي يرتأيئها مجلس الإدارة، لذلك يمكت لمجلس إدارة الشركة اتخاذ قرار بزيادة رأس المال بضم الاحتياطي الاختياري إلى رأس المال وهنا يتم توزيع أسهم على المساهمين، ولا يجوز احتساب علاوة إصدار عليها.

مثال:

قرر مجلس إدارة إحدى الشركات المساهمة العامة زيادة رأس المال عن طريق ضم الاحتياطي الاختياري البالغ قيمته 40000 دينار.

المطلوب:

تسجيل القيود اللازمة لذلك.

الحل:

40000		من حـ/ الاحتياطي الاختياري
	40000	إلى حـ/ المساهمين
		إثبات تحويل مبلغ الاحتياطي إلى حـ/ المساهمين

40000		من حـ/ المساهمين
	40000	إلى حـ/ رأس المال
		إصدار أسهم للمساهمين بقيمة الاحتياطي

د- زيادة رأس المال برسملة ديون الشركة

مثال:

تم الاتفاق خطياً بين شركة مساهمة عامة ودائنيها على تحويل ديونهم إلى مساهمة في رأس المال وقد أصدرت لهم الشركة أسهماً بقيمة ديونهم البالغة 50000 دينار.

المطلوب:

تسجيل القيود اللازمة لذلك.

الحل:

50000		من حـ/ الدائنين
	50000	إلى حـ/ المساهمين
		تحويل الدائنين إلى مساهمين في الشركة

50000		من حـ/ المساهمين
	50000	إلى حـ/ رأس المال
		إصدار أسهم للدائنين بقيمة ديونهم

هـ- زيادة رأس المال بتحويل السندات إلى أسهم

مثال:

لدى رجوع مجلس إدارة إحدى الشركات المساهمة إلى شروط إصدار السندات تبين له إمكانية تحويلها إلى أسهم، فتم الاتفاق مع حملة السندات على تحويل سنداتهم البالغة قيمتها 70000 دينار إلى أسهم بقيمة اسمية دينار للسهم الواحد.

المطلوب:

تسجيل القيود اللازمة لذلك.

الحل:

مدين	دائن	البيان
70000		من حـ/ السندات
	70000	إلى حـ/ المساهمين
		تحويل قيمة السندات إلى أسهم

مدين	دائن	البيان
70000		من حـ/ المساهمين
	70000	إلى حـ/ رأس المال
		إصدار أسهم بقيمة السندات

و- زيادة رأس المال بإعادة تقدير الموجودات

عند شراء الأصول يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية حسب سعر التكلفة، غير أن هذا السعر قابل للزيادة أو النقصان نتيجة الظروف الاقتصادية المختلفة ونتيجة عوامل التضخم وارتفاع الأسعار، ففي مثل هذه الحالة يجوز للشركة إعادة تقدير أصولها واعتبار الزيادة في قيمتها زيادة في رأس المال شريطة إقرار ذلك من قبل الهيئة العامة للشركة.

مثال:

كانت أرصدة بعض أصول شركة مساهمة عامة على النحو التالي:

مباني 80000 دينار، أراضي 70000 دينار، سيارات 20000 دينار، آلات 25000 دينار، أثاث 17000 دينار. وقد أعيد تقدير هذه الموجودات على النحو التالي:

مباني 98000 دينار، أراضي 82000 دينار، سيارات 21000 دينار، آلات 27000 دينار، أثاث 18000 دينار.

المطلوب:

تسجيل القيود اللازمة علماً بأن الهيئة العامة للشركة أقرت اعتبار الزيادة في قيمة الموجودات زيادة في رأس المال.

الحل:

		من مذكورين:
18000		حـ/ مباني
12000		حـ/ أراضي
1000		حـ/ سيارات
2000		حـ/ آلات
1000		حـ/ أثاث
	34000	إلى حـ/ المساهمين
		إثبات الزيادة في قيمة الأصول وتحويلها لحساب المساهمين

34000		من حـ/ المساهمين
	34000	إلى حـ/ رأس المال
		إصدار أسهم بقيمة الزيادة في قيمة الأصول

الوحدة التاسعة

تصفية الشركات المساهمة العامة وفسخها

تصفية الشركات المساهمة العامة وفسخها

مقدمة

تعتبر تصفية الشركة بمثابة إجراء عملي أو ترجمة عملية لقرار انقضائها وحلها أياً كان سبب هذا القرار، فهناك العديد من الأسباب التي تحتم انقضاء شركة المساهمة، ولعل هذه الأسباب تنحصر في:

1- انقضاء عمر الشركة المنصوص عليه في نظامها الأساسي دون أن تقرر الجمعية العامة غير العادية مد عمر الشركة.

2- انتهاء غرض الشركة والمحدد صراحة في نظامها الأساسي.

3- إذا بلغت خسائر الشركة نصف رأس المال أو أكثر جاز انقضاء الشركة ما لم تقرر الجمعية العامة غير العادية استمرارها رغم هذه الخسائر.

4- بطلان الشركة من الناحية القانونية بسبب مخالفة نشاطها للنظام العام.

5- بناء على طلب أحد المساهمين إذا توافر له الأسباب الخطيرة والتي معها يصعب بل يستحيل استمرار الشركة في مزاولة أنشطتها ويحول دون إمكانية تعيين مجلس إدارة.

6- اندماج شركة المساهمة يعني انقضاء الشركة المندمجة، وفي هذه الحالة لا يوجد إلاّ شخصية معنوية واحدة وهي للشركة المندمج فيها.

وقد نصت المادة 252 من قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 على أنه: ((تصفى الشركة المساهمة العامة إما تصفية اختيارية بقرار من هيئتها العامة غير العادية أو تصفية إجبارية بقرار قطعي من المحكمة ولا تفسخ الشركة إلاّ بعد استكمال إجراءات تصفيتها بمقتضى أحكام هذا القانون)).

ومعنى ذلك أن التصفية قد تكون تصفية اختيارية بمحض إرادة الجمعية العامة غير العادية بسبب انقضاء العمر أو الغرض أو بلوغ الخسائر نصف رأس

المال، وبالتالي فإن الجمعية العامة غير العادية هي التي تتولى تعيين المصفي، وتحديد أتعابة، وأيضاً قد تكون تصفية اضطرارية أو إجبارية بحكم القانون وهنا تقوم المحكمة بتعيين المصفي وتحديد كل المهام الموكلة إليه وكذلك تحديد أتعابه.

يترتب على البدء بالتصفية الآثار التالية:

1- بموجب الفقرة (أ) من المادة 253 من قانون الشركات الأردني فإن المصفي يتولى أعمال الشركة للمحافظة على أموالها وموجوداتها.

2- تتوقف الشركة عن ممارسة أعمالها من تاريخ بدء إجراءات التصفية وإلى المدى الذي تتطلبه هذه الإجراءات.

3- بموجب الفقرات (ب، جـ) من المادة 254 من قانون الشركات الأردني، على الجهة التي قررت التصفية تزويد مراقب الشركات والسوق المالي بنسخة من قرار التصفية وعلى المصفي إضافة عبارة ((تحت التصفية)) إلى اسم الشركة في جميع أوراقها ومراسلاتها.

4- بينت المادة 255 من قانون الشركات الأردني، إن هنالك بعض الأعمال والتصرفات التي تعتبر في حكم الباطلة إذا تمت بعد صدور قرار التصفية، ومن هذه الأعمال:

أ- كل تصرف بأموال الشركة أو حقوقها ونقل ملكيتها وأي تداول باسمها.

ب- أي تغيير أو تعديل في التزامات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة أو في التزامات الغير تجاهها.

جـ- أي حجز على أموال الشركة وموجوداتها وأي تصرف آخر.

د- جميع عقود الرهن أو التامين على أموال الشركة أو أي من موجوداتها.

هـ- كل تحويل لموجودات الشركة أو تنازل عنها يكون القصد منه تفضيل بعض الدائنين على غيرهم من دائني الشركة.

5- لا يجوز القيام بالحجز على موجودات الشركة بعد صدور قرار الشركة.

6- إذا تبلغ مأمور الإجراء بقرار التصفية عليه أن يقوم بتسليم موجودات الشركة المحجوزة لديه -طالما لم يتم بيعها بعد- للمصفي.

7- إذا تبين أن مصلحة الشركة تحت التصفية تستدعي ذلك على المحكمة أن تأذن للمصفي ببيع موجودات الشركة.

إجراءات التصفية

التصفية الاختيارية

تتم التصفية الاختيارية بقرار من الهيئة العامة في اجتماع غير عادي كما يتم في ذلك الاجتماع تعيين المصفي وتحديد أتعابه، فإن لم يتم ذلك يتولى مراقب الشركات تعيينه وتحديد أتعابه.

حالات التصفية الاختيارية:

حددت المادة 259 من قانون الشركات الأردني الحالات التي يجوز فيها تصفية الشركة المساهمة العامة بالآتي:

1- انتهاء المدة المعينة للشركة ما لم تقرر الهيئة العامة تمديدها.

2- إتمام واستنفاذ الغاية التي تأسست الشركة من أجلها أو استحالة إتمام هذه الغاية أو استنفاذها.

3- صدور قرار الهيئة العامة للشركة بفسخها وتصفيتها.

4- في أي حالة أخرى ينص عليها نظام الشركة.

إجراءات التصفية الاختيارية وواجبات المصفي

1- تبدأ التصفية من تاريخ صدور قرار التصفية من قبل الهيئة العامة أو من تاريخ تعيين المصفي إذا تم تعيينه بعد صدور قرار التصفية.

2- يمارس المصفي جميع الصلاحيات التي خولها له القانون في حالة التصفية الاختيارية.

3- على المصفي تنظيم قائمة بأسماء مديني الشركة ويعد تقريراً بالأعمال التي قام بها لمتابعتهم ومطالبتهم لدفع الديون المستحقة للشركة.

4- يقوم المصفي بدفع ديون الشركة وتسوية ما لها وما عليها من حقوق، ويحق للمصفي أن يعقد الاتفاقيات مع دائني الشركة وتكون بهذا الشركة ملزمة بتنفيذ هذه الاتفاقيات إذا وافقت عليها الهيئة العامة.

5- بينت الفقرة (ب) من المادة 274 من قانو ن الشركات الأردني أن على المصفي أن يدعو دائني الشركة لاجتماع عام يعقد خلال شهر من صدور قرار التصفية وذلك لاطلاعهم على حالة الشركة ومقدار دين كل منهم.

التصفية الإجبارية

نصت المادة 266 من قانون الشركات الأردني على أنه تتم التصفية الإجبارية بقرار من المحكمة، وتقوم المحكمة بتعيين المصفي وتحديد أتعابه وذلك إذا توافرت إحدى الحالات التالية:

1- إذا ارتكبت الشركة مخالفة جسيمة للقانون أو لنظامها الأساسي.

2- إذا عجزت الشركة عن الوفاء بالتزاماتها.

3- إذا توقفت الشركة عن أعمالها مدة سنة دون سبب مشروع.

4- إذا زاد مجموع خسائر الشركة عن 75% من رأسمالها إلاّ إذا قررت هيئتها العامة زيادة رأس المال.

إجراءات التصفية الإجبارية وواجبات المصفي:

1- بينت المادة 267 من قانون الشركات الأردني أن إجراءات التصفية الإجبارية تبدأ من تاريخ تقديم دعوى التصفية حيث للمحكمة بعد ذلك رد تلك الدعوى أو تأجيلها كما يكون لها بناء على طلب المدعي وقف السير في أي دعوى أقيمت أو إجراءات اتخذت ضد الشركة.

2- للمحكمة أن تصفي جميع أموال الشركة أو أن تأمر أي مدين للشركة بأن يدفع للمصفي أو أن يسلمه جميع الأموال والأوراق والسجلات الموجودة لديه والعائدة للشركة المطلوب تصفيتها.

3- وقد بينت المادة 269 من قانون الشركات أنه ومن أجل إتمام عملية التصفية يكون على المصفي القيام بالأعمال التالية:

أ- القيام بإدارة أعمال الشركة خلال فترة التصفية المطلوبة.

ب- اتخاذ أي إجراء قانوني باسم الشركة أو نيابة عنها من أجل تحصيل ديونها والمحافظة على حقوقها.

جـ- التدخل في الدعاوى وأية إجراءات قضائية تتعلق بأموال الشركة ومصالحها.

د- تعيين المحامين أو الخبراء أو آخرين من أجل مساعدته في القيام بواجباته في تصفية الشركة.

4- بينت المادة 270 من قانو ن الشركات الأردني أنه على المصفي التقيد في إيداع أموال الشركة باسمها في البنك الذي تعينه المحكمة وتزويد المحكمة بحساب مصدق من مدقق حسابات الشركة بما تسلمه من مبالغ مالية تعود للشركة وما دفعه عنها، ويكون على المصفي أن يحتفظ بدفاتر حسابية منظمة حسب الأصول.

5- كذلك يكون على المصفي دعوة الدائنين والمدينين إلى اجتماعات عامة للتحقق من مطالباتهم كما يكون عليه التقيد بتعليمات المحكمة وقراراتها في ذلك.

بينت المادة 272 من قانون الشركات الأردني أنه وبعد أن يتم المصفي عمله تصدر المحكمة قرارها بفسخ الشركة حيث تعتبر الشركة منقضية منذ تاريخ صدور ذلك القرار، وعلى مراقب الشركات بعد ذلك أن ينشر قرار الفسخ في الجريدة الرسمية وفي صحيفتين يوميتين محليتين على الأقل.

حقوق والتزامات المساهمين

سبق أن أوضحنا بأن من أهم خصائص الشركة المساهمة أن المساهم فيها تقتصر مسؤوليته على حصته في رأس المال، أو بمعنى آخر في القيمة الاسمية للأسهم المخصصة لهذا المساهم، ولا يسأل المساهمون في خسائر والتزامات الشركة إلاّ بمقدار القيمة الاسمية لأسهمهم.

أي أنه إذا كانت القيمة الاسمية للسهم مسددة بالكامل فإن المساهم يكون غير مسؤول إلاّ في حدود القيمة لهذه الأسهم، أما إذا كانت القيمة الاسمية لهذه الأسهم غير مسددة بالكامل يكون المساهم ملزم بسداد باقي قيمة هذه الأسهم الاسمية.

ومن الجدير بالذكر أن المصفي في حالة التصفية لن يطالب المساهمون –الذين لم يسددوا كامل قيمة أسهمهم– بسداد باقي القيمة الاسمية إلاّ إذا رأى أن هناك حاجة لذلك من أجل استخدام هذه المبالغ في سداد ديون والتزامات الشركة.

وأيضاً ينبغي ملاحظة أن المساهم إذا قام بالتنازل عن أسهمه أثناء حياة الشركة وكانت القيمة الاسمية لهذه الأسهم لم تسدد بالكامل حتى بداية عملية التصفية يصبح المساهم الأصلي متضامناً مع المساهم المتنازل إليه أو المحول إليه عند سداد باقي القيمة الاسمية للأسهم المحولة.

أما عن حقوق المساهمين، فإن تحديد قيمتها إنما يتوقف على نوع الأسهم المصدرة فإذا كانت أسهم الشركة نوعاً واحداً فقط –سأسهم عادية مثلاً– فإن جميع المساهمين سوف يتمتعون بالتساوي بباقي حصيلة التصفية بعد الوفاء بكل ديون والتزامات الشركة، أي أن نصيب كل مساهم في التصفية سيكون مماثل تماماً لباقي المساهمين دون أي تمييز بين المساهمين –بطبيعة الحال مع الأخذ بعين الاعتبار عدد أسهم كل مساهم–.

أما إذا كانت أسهم الشركة لا تقتصر على نوع واحد من الأسهم –العادية– فقط، بل أسهم عادية وأسهم ممتازة فإن تحديد حقوق المساهمين حاملي الأسهم العادية والمساهمين حاملي الأسهم الممتازة يتم بناء على الامتيازات المكفولة لحامل الأسهم الممتازة عند التصفية.

أي أنه ينبغي أولاً تحديد حقوق حاملي الأسهم الممتازة وفقاً لامتيازات أسهمهم ثم ما تبقى بعد حصول حاملي الأسهم الممتازة على حقوقهم هو في الواقع حقوق حاملي الأسهم العادية.

المعالجة المحاسبية لإجراءات التصفية

مما لا شك فيه أن المعالجة المحاسبية لعملية التصفية إنما تكون في الإجراءات المحاسبية اللازمة لإقفال دفاتر الشركة ويتم استيفاء كافة البيانات من واقع الدفاتر والسجلات المحاسبية التي يمسكها المصفي، ويكون ذلك على النحو التالي:

أ- يتم توسيط حساب المساهمين لتحديد حقوق المساهمين في تاريخ بدء عملية التصفية، حيث يقفل بهذا الحساب كل حسابات حقوق الملكية والمتمثلة في حساب رأس مال الأسهم العادية والممتازة، حساب الاحتياطيات، وحساب الأرباح المحجوزة، وذلك بجعل حساب المساهمين دائن والحسابات الأخرى الممثلة لحقوق الملكية مدين.

ب- أما إذا كان هناك خسائر مرحلة فإنها تقفل في حساب المساهمين بجعل حساب الخسائر المرحلة دائن وحساب المساهمين مدين.

جـ- كما يقفل بحساب المساهمين كافة الأصول التي لا يمكن بيعها وتحويلها إلى نقدية مثل رصيد مصروفات التأسيس ورصيد شهرة المحل، ففي هذه الحالة يجعل حساب المساهمين مدين وهذه الحسابات دائنة.

د- يتم تصوير حساب التصفية ويهدف هذا الحساب إلى تحديد نتيجة عمليات التصفية من ربح أو خسارة، فيجعل هذا الحساب مدين بقيمة الأصول بتكلفتها التاريخية ومصروفات التصفية وأتعاب المصفي والخسارة الناتجة عن بيع الأصل المرهون ويجعل دائن بمخصص الديون المشكوك فيها وثمن بيع الأصول والربح الناتج عن بيع الأصل المرهون، ونتيجة هذا الحساب تمثل في أرباح أو خسائر التصفية وتقفل هذه النتيجة في حساب المساهمين.

هـ- يتم تصوير حساب النقدية بالبنك لبيان كافة المتحصلات والمدفوعات الخاصة بعمليات التصفية فيجعل مدين بكافة المتحصلات ويجعل دائن بكافة المدفوعات.

و- يتم تصوير حساب رهن القرض لإظهار الربح أو الخسارة الناتجة عن بيع الأصل المرهون على أن تقفل هذه النتيجة في حساب التصفية. وأيضاً لإظهار مدى كفاية أموال بيع الأصل المرهون في تغطية القرض وفوائده المستحقة، وفي حالة عدم كفاية هذه الأموال لسداد القرض وفوائده يعالج الفرق ضمن الديون العادية.

مثال:

في 1999/7/1 صدر حكم قضائي بتصفية إحدى شركات المساهمة حيث كانت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ صدور الحكم القضائي على النحو المبين في الصفحة التالية:

وقد أمكن التوصل إلى المعلومات التالية:

1- استطاع المصفي بيع أصول الشركة على النحو التالي: المباني 350000 دينار، الآلات 200000 دينار،السيارات بمبلغ 280000 دينار، الأثاث بمبلغ 50000 دينار، المخزون السلعي بمبلغ 280000 دينار.

2- تم تحصيل مبلغ 240000 دينار من العملاء، ومبلغ 180000 دينار أوراق قبض.

3- تشتمل المصروفات المستحقة الأخرى أجور العمال عن الخمس شهور الأخيرة وقدرها 250000 دينار.

4- تبلغ أتعاب المصفي المحددة بمعرفة المحكمة 45000 دينار كما بلغت مصروفات التصفية 75000 دينار.

5- يقتصر امتياز حملة الأسهم الممتازة على الأرباح فقط دون ممتلكات الشركة.

المطلوب:

تصوير حسابات التصفية.

الميزانية العمومية للشركة

خصوم وحقوق ملكية			أصول		
رأس المال المصدر	1000000		مباني	350000	
100000 سهم بقيمة			مجمع إهلاك مباني	(50000)	
اسمية 10 دينار					300000
مدفوعة بالكامل			آلات	400000	
50000 سهم ممتاز	600000		مجمع إهلاك آلات	(100000)	
بقيمة اسمية 12					300000
دينار مدفوعة بالكامل			سيارات	450000	
		1600000	مجمع إهلاك سيارات	(50000)	
احتياطي قانوني	200000				400000
احتياطي نظامي	100000		شهرة محل		500000
		300000	أثاث	200000	
سندات 6% بضمان		300000	مجمع إهلاك أثاث	(100000)	
السيارات					100000
أوراق دفع		300000	مخزون سلعي		350000
دائنين		150000	عملاء	275000	
فوائد سندات		9000	مخصص د. م. فيها	(25000)	
مصروفات مستحقة		41000			250000
			أوراق قبض	210000	
			مخصص خ. أوراق ق.	(10000)	
					200000
			مصروفات تأسيس		100000
			نقدية بالبنك		200000
		2700000			2700000

حـ/ التصفية

		من مذكورين:
25000		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
10000		حـ/ مخصص خصم أوراق قبض
350000		حـ/ النقدية بالبنك (مباني)
200000		حـ/ النقدية بالبنك (آلات)
50000		حـ/ النقدية بالبنك (أثاث)
280000		حـ/ النقدية بالبنك (مخزون سلعي)
240000		حـ/ النقدية بالبنك (عملاء)
180000		حـ/ النقدية بالبنك (أوراق قبض)
440000		حـ/ المساهمين
		إلى مذكورين:
	300000	حـ/ المباني
	300000	حـ/ الآلات
	100000	حـ/ الأثاث
	350000	حـ/ المخزون السلعي
	275000	حـ/ العملاء
	210000	حـ/ أوراق القبض
	75000	حـ/ مصروفات التسوية
	45000	حـ/ أتعاب المصفي
	120000	حـ/ رهن السندات
1775000	1775000	

من (مدين)	إلى (دائن)	البيان
		حـ/ رهن السندات
		من مذكورين:
300000		حـ/ السندات
9000		حـ/ فائدة السندات المستحقة
280000		حـ/ النقدية بالبنك
120000		حـ/ التصفية (خسائر بيع السيارات)
		إلى مذكورين:
	400000	حـ/ السيارات
	280000	حـ/ النقدية بالبنك
	29000	حـ/ الدائنين
709000	709000	

من (مدين)	إلى (دائن)	البيان
		حـ/ المساهمين
		من مذكورين:
1000000		حـ/ رأس مال الأسهم العادية
600000		حـ/ رأس مال الأسهم الممتازة
200000		حـ/ الاحتياطي القانوني
100000		حـ/ الاحتياطي النظامي
		إلى مذكورين:
	500000	حـ/ شهرة المحل
	100000	حـ/ مصروفات التأسيس
	440000	حـ/ التصفية
	860000	حـ/ النقدية بالبنك
	537500	حـ/ حملة الأسهم العادية
	322500	حـ/ حملة الأسهم الممتازة
1900000	1900000	

مدين	دائن	البيان
		حـ/ النقدية بالبنك
		من مذكورين:
280000		حـ/ رهن السندات
75000		حـ/ مصروفات التصفية
45000		حـ/ أتعاب المصفي
25000		حـ/ أجور العمال
495000		حـ/ الدائنين
860000		حـ/ المساهمين
		537500 حملة الأسهم العادية
		322500 حملة الأسهم الممتازة
		إلى مذكورين:
	200000	رصيد قبل التصفية
	350000	حـ/ التصفية (مباني)
	200000	حـ/ التصفية (آلات)
	50000	حـ/ التصفية (أثاث)
	280000	حـ/ التصفية (مخزون)
	240000	حـ/ التصفية (عملاء)
	180000	حـ/ التصفية (أوراق قبض)
	280000	حـ/ التصفية (رهن السندات)
1780000	1780000	

مدين	دائن	البيان
		حـ/ الدائنين
		من مذكورين:
29000		حـ/ رهن السندات
300000		حـ/ أوراق الدفع
150000		حـ/ الدائنين
160000		حـ/ مصروفات مستحقة أخرى
	495000	إلى حـ/ النقدية بالبنك
495000	495000	

مراجع الكتاب

أ- الكتب

1- بكر محمد نور قوتة، محاسبة الشركات -شركات الأشخاص-، مكتبة دار زهران، جدة، المملكة العربية السعودية، 1993.

2- بكر محمد نور قوتة، محاسبة الشركات -شركات الأموال-، مكتبة دار ثروت، جدة، المملكة العربية السعودية، 1990.

3- د. خالد أمين عبدالله وحمزة بشير أبو عاصي، محاسبة الشركات، دار الفكر، ط1، عمان، الأردن، 2001.

4- المحامي حازم ربحي وآخرون، مبادئ القانون التجاري، دار يافا العلمية، عمان، الأردن، 2000.

ب- القوانين والأنظمة

1- قانون التجارة الأردني لسنة 1960.

2- قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997.

3- تعليمات مسك الحسابات رقم 7 لسنة 1996 الصادر بالاستناد للمادة 22 فقرة (أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الوحدة الرابعة	
التغيير في ملكية شركات التضامن	**103**
مقدمة	105
التعديل بإدخال شريك جديد أو أكثر	106
الشريك الجديد غير التاجر	106
الشريك الجديد تاجر	108
التعديل بإدخال شركة أخرى مماثلة إلى الشركة	117
التعديل بانسحاب أحد الشركاء من الشركة	121
شهرة المحل	125
الوحدة الخامسة	
انقضاء شركات الأشخاص وتصفيتها	**129**
مقدمة	131
أنواع التصفية	133
التصفية الفورية	134
المعالجة المحاسبية للتصفية الفورية	135
التصفية التدريجية	143
المعالجة المحاسبية للتصفية التدريجية	150
الوحدة السادسة	
تأسيس الشركات المساهمة العامة	**163**
مقدمة	165
تعريف الشركة المساهمة العامة وخصائصها	167
أنواع شركات المساهمة ومقارنة بينها	169
تأسيس الشركة المساهمة العامة	171
المعالجة المحاسبية لمصاريف التأسيس	172
رأس مال الشركة المساهمة العامة	175
التعريف بالأسهم، الخصائص والأنواع	177

الموضوع	الصفحة
قيم السهم	181
الأسهم النقدية في رأس مال الشركة ومعالجتها	183
الأسهم العينية في رأس مال الشركة ومعالجتها	190
إدارة الشركة المساهمة العامة	192
أولاً: إدارة الشركة في مرحلة التأسيس	192
ثانياً: إدارة الشركة في مرحلة ممارسة النشاط	194
ثالثاً: إدارة الشركة في مرحلة التصفية	197
الوحدة السابعة	
الحسابات الختامية والقوائم المالية للشركات المساهمة العامة	**199**
مقدمة	201
قائمة الدخل	202
قائمة توزيع الأرباح والخسائر	210
الميزانية العمومية	229
تعريف الميزانية واستخداماتها	230
قائمة التدفقات النقدية	237
أهمية إعداد قائمة التدفقات النقدية	237
الأنشطة الرئيسية للمنشأة	239
تبويب قائمة التدفقات النقدية	240
الوحدة الثامنة	
التغيير في رأس مال الشركات المساهمة العامة	**245**
أسباب زيادة رأس المال	247
طرح أسهم جديدة بالقيمة الاسمية	248
طرح أسهم جديدة بعلاوة إصدار	249
زيادة رأس المال بضم الاحتياطي الاختياري	250
زيادة رأس المال برسملة ديون الشركة	251







دار المستقبل للنشر والتوزيع
عمان - وسط البلد - أول شارع الشابسوغ
تلفاكس : 4658263 6 962+
ص.ب 184248 عمان 11118 الأردن
info.daralmostaqbal@yahoo.com
مختصون بإنتاج الكتاب الجامعي


ISBN 995782008-7
9 789957 820084

دار البداية ناشرون وموزعون
عمان - وسط البلد
هاتف: 4640679 6 962+ تلفاكس: 4640597 6 962+
ص.ب 510336 عمان 11151 الأردن
Info.daralbedayah@yahoo.com
خبراء الكتاب الأكاديمي